

**BARTOLOMÉ RIERA RIBAS**

*Licenciado en Derecho y Ciencias Económicas  
Inspector de Hacienda del Estado*

**Extracto:**

**T**RAS cuarenta años desde su promulgación inicial, la Ley General Tributaria, a partir de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, adoptó una nueva redacción en cuya Exposición de Motivos resaltan dos propósitos: su ánimo codificador, esto es, el de ser un ámbito común y primero en la regulación de las relaciones jurídico-tributarias en el ordenamiento español y, asimismo, el de garantizar el principio de seguridad jurídica de los contribuyentes vinculando la normativa tributaria con los derechos y principios fundamentales que exigía la Constitución de 1978 en su artículo 9.º.

El objeto del presente artículo es el de resaltar cómo junto a estos dos encomiables propósitos, claridad y seguridad jurídica, persiste, sin embargo, a modo de suelo o terreno de sombras, un conjunto de supuestos normativamente previstos por la nueva ley en los que, sin caer en la figura de la discrecionalidad, permite su normativa apreciar elementos claros de lo que la doctrina califica como «conceptos jurídicos indeterminados», los cuales conducen, a la hora de la aplicación práctica de las normas tributarias, a frecuentes conflictos entre Administración y contribuyentes.

Como esquema expositivo para analizar tales supuestos en la nueva LGT se sigue la tradicional distinción respecto a las fases del desarrollo de los procedimientos administrativos tributarios: iniciación, desarrollo y terminación, incidiendo en aquellos que son más susceptibles de ser afectados por la indeterminación normativa. Asimismo, se hace hincapié en aquellos aspectos o artículos de la ley que merecieron, respecto a este tema, mayor interés o debate en las fases previas de elaboración de la ley o en su debate parlamentario.

Finalmente, debe señalarse que la nueva LGT entró en vigor el 1 de julio de 2004 y que estaban previstos para su desarrollo cuatro reglamentos: sancionador, recaudación, gestión e inspección y el de revisión en vía administrativa. Hasta el momento de elaborar este artículo sólo se ha publicado en el BOE, el 28 de octubre de 2004, el primero de ellos.

---

## Sumario:

---

### I. Introducción.

I.1. Referencia a los «conceptos jurídicos indeterminados» en la doctrina y en la jurisprudencia. Su especial problemática en el Derecho tributario y su desarrollo expositivo, a la vista, en particular, de la nueva Ley General Tributaria (L 58/2003, de 17 de diciembre, BOE de 18 de diciembre).

I.1.1. La confrontación del principio de seguridad jurídica frente a los supuestos de posible discrecionalidad según la doctrina civil y administrativa.

I.1.2. La jurisprudencia del Tribunal Constitucional acerca de los «conceptos jurídicos indeterminados». El criterio de certeza (*Lex certa*). (SSTC 122/1987, 69 y 219/1989, 207/1990, 149/1991 y 194/2000). Sus consecuencias:

- a) Su aplicación sometida a criterios de razonabilidad.
- b) La exigencia de control jurisdiccional de los mismos.

### I.2. Desarrollo de la exposición.

I.2.1. Esquema expositivo.

I.2.2. El examen de la indeterminación.

I.2.2.1. La delimitación de los singulares supuestos de indeterminación.

I.2.2.2. El alcance de la actividad administrativa en la resolución de tales supuestos de indeterminación.

- a) Decisoria.
- b) Probatoria.
- c) Convencional.

### II. Supuestos de indeterminación subjetiva.

II.1. La indeterminación en la titularidad de la obligación tributaria. Los sucesores de la misma (arts. 35.6 y 39).

II.2. Alusión a la figura del «administrador de hecho» [art. 41.1 a)].

III.1. La indeterminación en el objeto del hecho imponible o de los beneficios fiscales y regímenes tributarios especiales.

III.1.1. El concepto de actividad (arts. 42, 43, 48, 50 y 53. Referencia al criterio jurisdiccional, la existencia de un «término de comparación»).

III.1.2. La deducibilidad de los gastos: los requisitos de documentación y efectividad (art. 106).

III.1.3. Los «motivos económicos válidos» (art. 110 LIS y referencia a la STJCEE, de 17 de julio de 1997, asunto C-28/95, *Mme. Leur-Bloem*).

IV. Elementos indeterminados en el desarrollo de los procedimientos tributarios.

IV.1. Indeterminación en la iniciación.

IV.1.1. La inclusión de los contribuyentes en planes de Inspección (art. 116).

IV.1.2. La denuncia pública en materia tributaria (art. 114).

IV.2. Indeterminación en el desarrollo.

IV.2.1. La comprobación de valores (art. 57 y referencia a la STC 194/2000, de 19 de julio).

IV.2.2. Las presunciones (art. 108).

IV.3. Elementos indeterminados según la naturaleza de la terminación de los procedimientos administrativo-tributarios.

IV.3.1. Terminación convencional.

IV.3.1.1. Los acuerdos previos de valoración (art. 91).

IV.3.1.2. Las actas «con acuerdo» (art. 155).

IV.3.2. Terminación conflictiva.

IV.3.2.1. La declaración de conflicto en materia tributaria (arts. 15 y 159).

IV.3.2.2. La interdicción de la *reformatio in peius*.

#### IV.3.3. Terminación transaccional.

- IV.3.3.1. El aplazamiento o fraccionamiento de pagos (arts. 81 y 82).
- IV.3.3.2. La ejecución de embargos (arts. 167 a 171).
- IV.3.3.3. La dación en pago (art. 60.2 y referencia a la Ley del Patrimonio Histórico).
- IV.3.3.4. Los procedimientos concursales [arts. 164.4 y 43.1 c)].

#### IV.3.4. Terminación excepcional.

- IV.3.4.1. La condonación (art. 75).
  - a) La condonación automática.
  - b) La condonación graciable.
  - c) La condonación excepcional en supuestos de siniestro o calamidades.
- IV.3.4.2. La revocación (art. 219).

#### V. La indeterminación en el procedimiento sancionador.

- V.1. La determinación en la cuantificación de las sanciones en la nueva ley (art. 181 y ss.).
- V.2. La indeterminación en la apreciación de supuestos de no sancionabilidad (art. 179.2).
  - V.2.1. Fuerza mayor.
  - V.2.2. Interpretación razonable.
  - V.2.3. Diligencia necesaria.

#### VI. Conclusiones: el difícil equilibrio entre los principios de eficacia de la Administración tributaria y la seguridad jurídica de los contribuyentes (arts. 103.1, 9.3 y 24.1 CE).

Referencias bibliográficas y desarrollo legislativo de la nueva LGT.

## I. INTRODUCCIÓN

### I.1. Referencia a los «conceptos jurídicos indeterminados» en la doctrina y en la jurisprudencia. Su especial problemática en el Derecho tributario y su desarrollo expositivo, a la vista, en particular, de la nueva Ley General Tributaria (L 58/2003, de 17 de diciembre, BOE de 18 de diciembre).

La nueva Ley General Tributaria (LGT) aprobada el 17 de diciembre de 2003 fundamenta su promulgación, ya en su Exposición de Motivos, en que, «En definitiva, el carácter preconstitucional de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, la necesidad de regular los procedimientos de gestión actualmente utilizados, la excesiva dispersión de la normativa tributaria, la conveniencia de adecuar el funcionamiento de la Administración a las nuevas tecnologías y la necesidad de reducir la conflictividad en materia tributaria aconsejaban abordar definitivamente la promulgación de una nueva LGT», y también que dicha nueva LGT posee un ánimo codificador, el cual se manifiesta en la incorporación de preceptos contenidos en otras normas del ordenamiento: Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, RDL 2795/1980, de 12 de diciembre, por la que se articula la Ley 39/1980, de 5 de julio, de Bases sobre el Procedimiento Económico-Administrativo, así como los preceptos reglamentarios de mayor calado en materia de procedimiento de inspección, recaudación, procedimiento sancionador, recurso de reposición, etc. (Exposición de Motivos de la LGT, I, *in fine*).

Dicha Exposición hace hincapié en su párrafo anterior en que la nueva ley forma parte de los esfuerzos revisores del legislador respecto al sistema tributario y, en cuanto aquí abordaremos, se dice que: «En este sentido, la nueva ley supone una importante aproximación a las normas generales del Derecho administrativo, con el consiguiente incremento de la seguridad jurídica en la regulación de los procedimientos tributarios».

En el párrafo referido convendría destacar dos términos, los cuales son, en definitiva, el objeto del presente trabajo: el de seguridad jurídica y el de incremento de la misma. Es decir, la ley reconoce desde su inicio la tensión que subyace entre sus dictados, y los de cualquier otra ley, con el principio constitucional del artículo de la Constitución Española (CE) que reclama la seguridad jurídica en cuanto dicho principio puede verse menoscabado a la hora de la aplicación de la norma, y tanto si es más compleja o cambiante como la tributaria. Y cuando se habla de incremento de la seguridad jurídica, de algún modo, el legislador reconoce circunstancias anteriores en las cuales la misma no se produjo o no lo hizo de forma suficiente.

Sin embargo, el examen de esta nueva LGT muestra que dicho propósito es bienintencionado pero no resuelto. Los ejemplos son múltiples y como línea argumental acudiremos a los denominados «conceptos jurídicos indeterminados», término profusamente comentado por la doctrina legal tanto en su apreciación como en su problemática y, a cuyo hilo, puede efectuarse un comentario de algunos de los aspectos de la nueva LGT que, tanto por sus antecedentes como por su plasmación en ella, generarán conflictos de interpretación o aplicación normativa en el futuro.

*1.1.1. La confrontación del principio de seguridad jurídica frente a los supuestos de posible discrecionalidad según la doctrina civil y administrativa.*

Debe por ello efectuarse una primera referencia a los tales y denominados «conceptos jurídicos indeterminados».

Semánticamente, la exposición es obvia: se trata de supuestos en los cuales alguna norma (por ello son «jurídicos») se refiere a un supuesto sea de hecho o de otro tipo que, sin embargo, no puede ser entendido de forma inmediata como algo concreto o definido. A modo de ejemplo, son concretas expresiones como «cien» o «cuadrado» e indeterminadas las de «buena fe» o «diligencia».

La doctrina civilista ha tratado con abundancia el problema. Señala, al respecto, DIEZ PICAZO que «dado que la norma trata de regular de un modo igual casos iguales, el supuesto de hecho está formulado de un modo abstracto y general. Es decir, no alude a un acontecimiento o hecho concreto y completamente determinado sino a todos los que dentro de las coordenadas de la descripción puedan producirse dentro del tiempo de vigencia de la norma. Esta característica del supuesto normativo obliga a utilizar en él no un lenguaje meramente narrativo, sino un lenguaje conceptual».

A partir de ahí el operador jurídico se ve obligado a acudir a una especie de examen de la fenomenología de los «supuestos de hecho» que refiere la norma acudiendo a conceptos extrajurídicos como puedan ser los biológicos: edad, incapacidad o enfermedad, etc., o bien puramente jurídicos: dolo, negligencia, accesión o fideicomiso. Además es común la distinción entre lo que sean conceptos determinados cuando exista una fijeza o concreción que debiera permitir a diversos sujetos que examinasen la norma llegar a idéntica conclusión interpretativa: el plazo de un año, el interés del 10 por 100 sobre la cantidad, o incluso más complejos: el estado de viudedad u orfandad; frente a ellos se formulan los denominados conceptos jurídicos indeterminados en los cuales concurre un elemento de dilución, ambigüedad o aproximación, en muchos casos inevitable que sólo es posible resolver tras un proceso de aplicación de la norma consecuente al supuesto de hecho producido (sean conceptos como negligencia, buena fe, interpretación razonable de las normas, etc.) proceso difícil pero imprescindible pues todo supuesto de hecho no es más que una premisa que reclama devenir en el «deber ser» que postula la norma.

En el Derecho administrativo la situación se convierte en compleja dada la desigual situación existente entre administrados y Administración, en cuanto a los privilegios de esta última (ejecutividad de los actos administrativos, autotutela efectiva, etc.) e incluso por las consecuencias, que-

brantamiento del principio de igualdad entre los particulares, que pudieran originar resoluciones diferentes de la Administración ante situaciones sometidas a indeterminación según su planteamiento normativo.

Aludiendo a la tradicional distinción entre conceptos jurídicos determinados e indeterminados señala GARCÍA DE ENTERRÍA que los primeros delimitan el ámbito de la realidad al que se refieren de un modo preciso e inequívoco mientras que los segundos tratan de supuestos que no admiten una cuantificación o determinación rigurosa pero que aluden a supuestos de la realidad que admiten ser precisados en el momento de su aplicación, al usar la ley parámetros de experiencia (incapacidad del funcionario) o de valor (justo precio) por lo cual su aplicación no admite más que una solución, *tertium non datur*, para destacar que «Esto es lo esencial del concepto jurídico indeterminado: la indeterminación del enunciado no se traduce en una indeterminación de las aplicaciones del mismo, las cuales sólo permiten una "unidad de solución justa" en cada caso».

Puede, por ello, distinguirse entre lo que sea actividad discrecional de la Administración frente a la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados. En el primer supuesto (asignación a un funcionario de un puesto de libre designación) la decisión administrativa se funda en criterios que han de ser justos pero que, jurídicamente, son indiferentes, atendiendo a principios como los de oportunidad o economía. En el segundo, en cambio (concurso de plazas atendiendo a criterios como los de mérito o experiencia), entre las distintas alternativas debe existir una que sea la más justa posible y ello es susceptible de confrontación, incluso judicial, en lo que se conoce como *test of reasonableness*: cualquier observador independiente, singularmente un juez, podrá apreciar si el uso en la interpretación de los hechos que ha efectuado la Administración para decidir la indeterminación es justo.

El derecho alemán admitiendo la dificultad de solución que plantean los conceptos jurídicos indeterminados distingue entre una zona de certeza o núcleo fijo (*Begriffkern*) constituido por datos seguros en el concepto junto a una zona intermedia o de incertidumbre o «halo del concepto» (*Begriffshof*) y, finalmente, una zona de certeza negativa también segura en cuanto a la exclusión de la aplicación de un concepto indeterminado (así, el «valor de mercado» de un determinado piso, según sus características, no pudiera estar por debajo de los 200.000 euros, podría oscilar hasta los 300.000 y sería muy difícil que superase esta última cifra). Este ámbito de incertidumbre es lo que se conoce como «margen de apreciación» en favor de la Administración, labor de interpretación que, como se ha dicho, no debe confundirse con la discrecionalidad, sino, más bien, una especie de beneficio de la duda que otorga el legislador o los Tribunales al reconocer la dificultad práctica que plantea la indeterminación.

Afirma, en consecuencia, GARCÍA DE ENTERRÍA que: «la indeterminación lógica del enunciado no se traduce en una indeterminación absoluta de su aplicación, que permita cualquier interpretación y la contraria, o una invocación meramente caprichosa capaz de legitimar cualquier solución. Por el contrario, resulta manifiesto que la utilización que la ley hace de estos conceptos apunta inequívocamente a una realidad concreta perfectamente indicada como determinable...existe un límite a la determinación, y un límite manifiesto y patente, nada impreciso, ambiguo o vaporoso, un lími-

te rotundo. Es aquí, en este punto inequívoco y preciso, donde debe situarse la explicación de que los conceptos jurídicos indeterminados postulan una única solución justa...La unidad de la solución justa no quiere decir que haya una sola conducta específica y singular que pueda merecer, entre las infinitas posibles, la calificación de actuación de buena fe, por ejemplo; quiere decir que una conducta o es de buena fe o no es de buena fe y que por ello ha de utilizarse necesariamente, en la expresiva fórmula alemana, *una apreciación por juicios disyuntivos*».

*I.1.2. La jurisprudencia del Tribunal Constitucional acerca de los «conceptos jurídicos indeterminados». El criterio de certeza (Lex certa) (SSTC 122/1987, 69 y 219/1989, 207/1990, 149/1991 y 194/2000). Sus consecuencias.*

- a) Su aplicación sometida a criterios de razonabilidad.
- b) La exigencia de control jurisdiccional de los mismos.

Recién promulgada la CE, comentando lo dispuesto en su artículo 9.3 («La Constitución garantiza el principio de legalidad...la seguridad jurídica ... y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos»), escribía GARRIDO FALLA que: «Este principio (el de seguridad jurídica) responde al sentimiento individual que exige conocer de antemano cuáles son las consecuencias jurídicas de los propios actos; quien se compromete a algo o inicia una actuación de cierto tipo ha de encontrar una respuesta cierta en el ordenamiento jurídico vigente en relación con las responsabilidades que contrae ... de modo que consiste en la certeza del Derecho que intrínsecamente debe ser claro y preciso y, formalmente *publicado*». A ello se suman otros dos principios que contempla el artículo 9 CE, el de *irretroactividad* de las disposiciones sancionadoras y el de *jerarquía normativa*, que vincula tanto a la Administración como a los Jueces sometidos al imperio de la ley según el artículo 117.1 CE (lo cual impide en nuestro sistema la denominada creación judicial del Derecho o *Rechtfindung*). Asimismo, proscribía el artículo 9.3 CE la arbitrariedad de los poderes públicos lo cual viene referido a la necesidad de su control judicial en cuanto a la legalidad de la actuación administrativa, así como al sometimiento de ésta a los fines que la justifican (art. 106.1 CE). Analizando la jurisprudencia constitucional alemana señalaba SCNEIDER que puede identificarse «la prohibición de arbitrariedad» con el principio de «igualdad ante la ley» pues lo que se prohíbe al legislador es, en definitiva, la arbitrariedad de tratar desigualmente situaciones iguales, o viceversa.

Consecuentemente, en el ámbito de su constitucionalidad, particularmente al abordar supuestos en los cuales se recurrió normativamente a conceptos jurídicos indeterminados a la hora de definir los tipos de infracciones y sanciones administrativas, ha sido repetida la jurisprudencia del Tribunal Constitucional en un sentido afirmativo, fijando, a la vez, unos parámetros que puedan justificar su existencia y aplicación.

Así, las SSTC 69/1989 y 219/1989, de 21 de diciembre, señalan que: «si bien los preceptos legales o reglamentarios que tipifiquen las infracciones deben definir con la mayor precisión posible los actos, omisiones o conductas sancionables, no vulnera la exigencia de la *lex certa* que incor-

pora el artículo 25.1 (CE) la regulación de tales supuestos ilícitos mediante conceptos jurídicos indeterminados siempre que su concreción sea razonablemente factible en virtud de criterios lógicos, técnicos o de experiencia que permitan prever, por consiguiente, con suficiente seguridad, la naturaleza y las características esenciales de las conductas constitutivas de la infracción tipificada, pues como ha declarado este Tribunal en reiteradas ocasiones (15 de octubre de 1982 y Auto de 16 de octubre de 1985, entre otras resoluciones), dado que los conceptos legales no pueden alcanzar, por impedirlo la propia naturaleza de las cosas, una precisión y claridad absolutas, es necesario en ocasiones un margen e indeterminación en la formulación de los tipos ilícitos que no entra en conflicto con el principio de legalidad, en tanto no aboque a una inseguridad jurídica insuperable con arreglo a los criterios interpretativos enunciados.

Asimismo, en la STC 149/1991, de 4 de julio, se expone que: «no vulnera la exigencia de *lex certa* como garantía de la certidumbre o seguridad jurídica, el empleo en las normas sancionadoras de conceptos jurídicos indeterminados, siempre que su concreción sea razonablemente fáctica en virtud de criterios lógicos, técnicos o de experiencia que permitan prever, con suficiente seguridad la conducta regulada (STC 122/1987, 69/1989 y 219/1989)».

Otras sentencias del TC reiteran la posibilidad de que, mediante normas reglamentarias, se establezcan criterios de graduación en materia de infracciones a partir de conceptos jurídicos indeterminados. Así, en la STC 207/1990, de 17 de diciembre, establece que la correspondencia entre infracción y sanción «puede dejar márgenes más o menos amplios a la discrecionalidad judicial o administrativa, pero en modo alguno puede quedar encomendada por entero a ella». En el mismo sentido, la STC 149/1991, de 4 de julio, al decir que: «el juicio sobre la proporcionalidad de la pena, tanto en lo que se refiere a la previsión general en relación con los hechos punibles como a su determinación en concreto en atención a los criterios y reglas que se estimen pertinentes, es competencia del legislador en el ámbito de su política criminal y cuando no exista una desproporción de tal entidad que vulnere el principio del Estado de Derecho, el valor de la justicia, la dignidad de la persona y el principio de culpabilidad. Ciertamente, se establecen en la norma reglamentaria los criterios de graduación de la sanción a imponer, pero ello no significa sino una especificación, limitativa de los criterios de determinación del principio de proporcionalidad, esto es una restricción de la capacidad de la Administración de apreciar las circunstancias concurrentes en cada caso a la hora de determinar la cuantía de la sanción a imponer».

Más recientemente, la STC 194/2000, de 19 de julio (NFJ009087) que estableció la inconstitucionalidad de la disposición adicional cuarta de la Ley 8/1989, de Tasas, y artículo 14.7 del TR del ITP y AJD según Real Decreto Legislativo 1/1993 relativa a las facultades administrativas sobre comprobación de valores y sus consecuencias, establece una confrontación entre las alegaciones que efectuó la representación del Estado y su propia doctrina. Señala la Sentencia (Antecedente de Hecho 6.º) que: «Con respecto a la alegada vulneración de la seguridad jurídica, rechaza el Abogado del Estado la crítica de ausencia de certeza en la norma impugnada, la complejidad de la regulación jurídico-tributaria no supone, necesariamente, incertidumbre. En el caso ahora considerado, la alegación carece de fundamento porque si los recurrentes mediante el análisis de las normas han encontrado sus consecuencias, habrá que concluir en la certeza y comprensión de la norma. Que el legislador,

en vez de señalar de forma expresa los conceptos concretos de la ley en que se recogen las citadas «repercusiones», se haya remitido a las normas que lo regulan, no origina incertidumbre ni parece argumento bastante para tachar la norma de inconstitucional.

Al afirmar, en este mismo apartado relativo a la seguridad jurídica, que el sujeto declarante queda inmerso en la incertidumbre por desconocer el valor comprobado que le atribuirá la Administración, los recurrentes no han tomado en consideración que tanto la existencia de la tasación pericial como la configuración del acto resolutorio del expediente de comprobación como impugnables en vía económico-administrativa y jurisdiccional eliminan toda idea de "incertidumbre" en el sentido atentatorio contra el principio de seguridad jurídica que pretenden».

Frente a dichas alegaciones, especialmente en su FD 5.º, la Sentencia referida del TC establece que: «La verdadera finalidad de la disposición adicional cuarta de la LTPP no es otra que la de impedir que las partes contratantes en un negocio jurídico –la transmisión onerosa de un bien o derecho– sujeto al ITP hagan constar en el documento público o prado un precio notoriamente inferior al de la operación con el fin de defraudar a la Hacienda pública».

Pues bien, conviene dejar claro desde un principio que la finalidad descrita se encuentra amparada en la Constitución y en la consagración que en ella se hace del deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas de acuerdo con la capacidad económica del artículo 31.1 CE; en efecto, como dijimos en la STC 76/1990 (NFJ00802), de 26 de abril, la lucha contra el fraude fiscal «es un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos, singularmente al legislador y a los órganos de la Administración tributaria» (FJ 3).

El legislador puede perseguir esta finalidad mediante medidas de carácter tributario de muy diversa índole, cuya legitimidad ha declarado este Tribunal en múltiples ocasiones, tendentes por ejemplo a estimular el cumplimiento de las obligaciones tributarias o a disuadir su incumplimiento [STC 164/1995 (NFJ003741)], de 13 de diciembre, en relación con el recargo del artículo 61.2 LGT en la redacción dada por la Ley 46/1985, de 27 de diciembre, o a compensar o resarcir al erario público por los perjuicios que puedan derivarse de dicho incumplimiento [STC 76/1990 (NFJ00802), de 26 de abril, con relación a los intereses de demora previstos en el art. 52.12 b) LGT, en la redacción dada por la L 10/1985, de 26 de abril]. También puede optar, claro está, por establecer medidas de carácter sancionador tendentes a reprimir o castigar la comisión de ilícitos tributarios. **Con todo, es evidente que el hecho de que el fin sea constitucionalmente legítimo no significa que también lo sean los medios concretos utilizados para alcanzarlo. Por ello, tanto si se adoptan medidas de carácter tributario como si se recurre a medidas sancionadoras deberán respetarse los preceptos constitucionales aplicables en cada una de estas figuras y, en especial, los principios del artículo 31.1 CE respecto de las primeras y los artículos 25 y 24 CE respecto de las segundas».**

Y ratificando el principio de certeza afirma dicha STC en su FD 9.º que: «Basta contrastar la disposición adicional recurrida con el mandato contenido en el artículo 25 CE de *lex certa* o de taxatividad en la descripción de los tipos penales e infractores, mandato que obliga al legislador a llevar

a cabo «una descripción de conductas, acciones u omisiones constitutivas de delito, que cumpla las exigencias del principio de seguridad jurídica» (STC 133/1987, de 21 de julio, FJ 4; y STC 53/1994 de 24 de febrero, FJ 4 A) y, de este modo, permite **predecir con un grado suficiente de certeza**, «las conductas que constituyen infracción y el tipo y grado de sanción del que puede hacerse merecedor quien lo cometa» (STC 116/1993, de 29 de marzo, FJ 3; y STC 53/1994, de 24 de febrero, FJ 4.ª y en el mismo sentido, la reciente STC 142/1999, de 22 de julio, FJ 3).

Junto a dicho principio de certeza o seguridad jurídica la reiterada STC proclama la necesidad de garantías procesales aplicables al proceso administrativo (FD 10.º).

Dos son pues, en resumen, los criterios a la luz de la jurisprudencia del TC que determinan la admisibilidad de los conceptos jurídicos indeterminados en la legislación administrativa:

- **Razonabilidad:** que su aplicación no sea ajena a criterios lógicos, técnicos o de experiencia, de modo que permitan predecir de modo razonable las consecuencias jurídicas de su realización.
- **Control:** que la norma que los contenga esté sometida al control de un órgano jurisdiccional que pueda someterlos a su revisión a fin de apreciar su correcta, o no, aplicación.

Distinta de la apreciación de los conceptos jurídicos en las normas tributarias es la de la apreciación de la indeterminación en el contenido de la ley. De forma específica, al abordar la constitucionalidad de las Leyes de Presupuestos Generales del Estado ha establecido un doble nivel para la apreciación de sus contenidos:

- Contenido mínimo, necesario e indisponible.
- Contenido eventual o posible, estrictamente delimitado.

Así, la STC 195/1994, de 28 de junio (NFJ0033403) en su FD 2.º: «La STC 76/1992 culmina una larga secuencia de resoluciones dictadas por este Tribunal sobre la cuestión, y... proclama la existencia de límites materiales al contenido de las Leyes de Presupuestos Generales y precisa los criterios aplicables para delimitar el ámbito propio de este tipo de leyes.

Concretamente, por lo que aquí interesa, en ella se afirma que el objeto de las Leyes de Presupuestos Generales del Estado, a diferencia de lo que en principio ocurre con las demás leyes, no puede ser libremente fijado, sino que posee un contenido mínimo, necesario e indisponible, al que puede añadirse un contenido eventual o posible, estrictamente delimitado de modo que la regulación de las materias situadas fuera de este ámbito están constitucionalmente vetadas a la LPG. Esta limitación material deriva, en primer lugar, de la específica función que constitucionalmente se atribuye a este tipo de leyes (aprobar anualmente PGE, incluyendo la totalidad de los gastos e ingresos del sector público estatal y la consignación del importe de los beneficios fiscales que afecten a los

tributos del Estado y ser uno de los instrumentos de la política económica del Gobierno); en segundo lugar, las especificidades de su tramitación parlamentaria... y, por fin, de las exigencias del principio de seguridad jurídica del artículo 9.º 3 de la CE, entendida como certeza del Derecho («debido a la incertidumbre que una regulación de este tipo origina» –STC 65/1990, FJ 3.º–, o como dice la 76/1992, FJ 4.º, debido a que este principio de certeza «exige que una ley de contenido constitucionalmente definido» como la de Presupuestos Generales, «no contenga más disposiciones que las que correspondan a su función constitucional»).

Dicha STC 195/1994 vino a declarar la inconstitucionalidad de sendos incisos de los artículos 11.3 y 128.5 LGT introducidos por la Ley 31/1991, de 30 de diciembre, de PGE para 1992 y resulta ilustrativa la argumentación contenida en su FD 3.º. En primer lugar, se afirma que el establecimiento de medidas para la ejecución de embargos o para lograr información sobre los movimientos de cuentas, cheques y órdenes de pago es sólo accidental o accesoria respecto a la justificación de las LPGE cual es la de prever los ingresos del Estado para el ejercicio y tampoco tienen relación directa con los criterios que definen la política económica del gobierno. Y añade: «lo que los incisos enjuiciados establecen son, como dice la Exposición de Motivos de la LGT, sendas "reglas generales del procedimiento de gestión", "principio generales" de los procedimientos de liquidación y recaudación consagrados con carácter general por la LGT. Se trata de reglas que afectan al régimen general de los tributos, no a elementos específicos de tributos concretos. Ambos preceptos coinciden en atribuir una serie de potestades a la Administración tributaria que se ejercen con carácter de generalidad frente a cualquier clase de personas físicas o jurídicas (retenedores, entidades colaboradoras...). **En otras palabras, las potestades de que goza la Administración tributaria y las correlativas obligaciones que se imponen integran un estatuto del contribuyente, configurado por derechos y deberes, que habida cuenta de la especial situación de sujeción que supone la configuración de la relación tributaria en el artículo 31 de la Norma fundamental como deber constitucional (STC 76/1990, FJ 3.º), debe poseer unos razonables niveles de certeza normativa que contrapesen las limitaciones legales al ejercicio de derechos individuales que la Constitución autoriza».**

## I.2. Desarrollo de la exposición.

### I.2.1. Esquema expositivo.

Constatada la existencia de conceptos jurídicos indeterminados en la LGT, su apreciación puede efectuarse de modos diversos, bien a partir del análisis secuencial de sus artículos, bien sometiéndolos a la introducción de algún principio sistemático. Se sigue aquí esta última opción, en base al tradicional examen de los procedimientos administrativos atendiendo a sus elementos subjetivos, objetivos y de la actividad, así como a la existencia de procedimientos comunes junto a otros especiales.

Dicha pretensión no es exhaustiva sino que aludirá a algunos de tales conceptos que han generado mayor controversia, sea examinando el criterio previo que mereció al Consejo de Estado en su dictamen de 25 de mayo de 2003, relativo al anteproyecto de la LGT, sean los debates parlamentarios.

rios hasta la aprobación de la ley, sea aludiendo a resoluciones judiciales dictadas, con anterioridad, que se han pronunciado sobre ellos cuando ya estaban presentes en la ley en sus redacciones anteriores.

### *I.2.2. El examen de la indeterminación.*

#### *I.2.2.1. La delimitación de los singulares supuestos de indeterminación.*

Debemos a SAINZ MORENO la distinción entre la función semántica y la función normativa de los conceptos. En cuanto a lo primero, la estructura semántica de los conceptos indeterminados es igual a la de los restantes conceptos que contiene las normas aunque se ve alterada por los efectos que en el uso de las palabras produce su uso jurídico. Afirma, al respecto, dicho autor que: «La naturaleza instrumental que a los conceptos jurídicos atribuye su función normativa, da origen a la pregunta de por qué el legislador se sirvió al redactar la norma, de un concepto y no de otro. La existencia en el lenguaje ordinario de expresiones cuyo grado de precisión es mayor o menor, permite al autor de la norma elegir entre expresiones más o menos determinadas y, en todo caso, definir aquellos términos a los que quiere dar un alcance más delimitado. Si no lo hace, ello puede deberse –dejando a un lado los supuestos tan frecuentes de falta de atención por prisa o descuido– a alguna de estas razones: a) a la necesidad de introducir en la norma elementos de acoplamiento a una realidad variable o poco conocida; b) a la necesidad de hacer posible que la amplitud del objeto designado permita graduar las consecuencias de la calificación jurídica y c) a la necesidad de hacer referencia a tipos medios o tipos de frecuencia. Ahora bien, cualquiera que sea la causa por la que se utiliza una u otra clase de conceptos, está claro que con ellos el legislador busca un resultado concreto, aquel que es adecuado al fin de la norma y no a cualquier resultado».

*I.2.2.2. El alcance de la actividad administrativa en la resolución de tales supuestos de indeterminación.*

- a) Decisoria.*
- b) Probatoria.*
- c) Convencional.*

Delimitado el concepto indeterminado en los preceptos de la LGT, puede examinarse el modo de resolución de cada uno de ellos, es decir, hacer mención al mecanismo o parámetros, más o menos amplios en los cuales la Administración tributaria puede proceder a encajar el supuesto de hecho con las consecuencias jurídico-tributarias que de él deriven.

Como se aludirá, tales posibilidades se modulan por la ley con amplitud diversa, desde casi el automatismo hasta la práctica discrecionalidad para su ejercicio por la Administración tributaria. La relación jurídico-tributaria como cualquier relación jurídica se articula entre partes con la peculiaridad de toda relación administrativa: una de las partes, la Administración tributaria, ocupa un lugar privilegiado respecto a la otra, el obligado tributario, dada la naturaleza singular del crédito tributario. Pueden, en este sentido, apreciarse tres elementos en la aplicación de los conceptos jurídicos indeterminados en el ámbito tributario, los cuales pueden, especialmente los dos primeros, concurrir simultáneamente: la existencia de un juicio por parte de la Administración resolviendo la indeterminación del concepto, el desarrollo de una actividad probatoria al respecto y la admisión legal de supuestos convencionales, los cuales acercan la resolución de la relación jurídico-tributaria a figuras negociales privadas (transacción, arbitraje) en aras a disminuir la litigiosidad en materia tributaria.

En cuanto a lo primero, es éste consecuencia del principio general del Derecho administrativo ahora recogido por el artículo 103.1 de la LGT: «La Administración tributaria está obligada a resolver expresamente todas las cuestiones que se planteen en los procedimientos de aplicación de los tributos, así como a notificar dicha resolución expresa».

En cuanto a la actividad probatoria, dispone el artículo 105.1 que: «En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo», para concretar en el artículo 106.1 que: «En los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa.»

Respecto a las figuras convencionales, que más adelante se examinarán, señala la Exposición de Motivos LGT (apdo. IV) que dentro de la regulación del procedimiento inspector destaca «especialmente la nueva modalidad de actas con acuerdo que constituye una de las principales modificaciones que introduce la nueva ley, como instrumento al servicio del objetivo... de reducir la conflictividad en el ámbito tributario».

## II. SUPUESTOS DE INDETERMINACIÓN SUBJETIVA

### II.1. La indeterminación en la titularidad de la obligación tributaria. Los sucesores de la misma (arts. 35.6 y 39).

Es general, en la doctrina hacendística, la definición de la obligación tributaria (principal) como aquella mediante la cual un sujeto se ve obligado a efectuar una prestación consistente en dar (el pago) en favor de un acreedor especialmente cualificado, la Hacienda pública, en virtud de una potestad legalmente establecida y la referida obligación nace cuando se produce el supuesto de hecho previsto por la ley en cada caso. Sin embargo, también se ha advertido que no siempre el titular del hecho imponible, obligado a satisfacer la prestación, coincide con el titular del objeto imponible o capacidad contributiva.

Dicho problema se plantea singularmente en los supuestos de extinción de la personalidad sea física o jurídica. Este segundo supuesto, tanto por la regulación mercantil, como por la propia dicción de la LGT, la cual atiende en su artículo 40 a quien sea beneficiario de la operación o a los destinatarios de los bienes y derechos, no debiera, más allá de los de su práctica, mayores problemas a la hora de identificar a los sucesores de personas jurídicas y entidades sin personalidad.

Más problemas se han planteado, tradicionalmente, en cuanto a los sucesores de las personas físicas. La LGT lo desarrolla en su artículo 39, el cual contiene un principio general: «A la muerte de los obligados tributarios, las obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los herederos, sin perjuicio de lo que establece la legislación en cuanto a la adquisición de la herencia». El desarrollo de este precepto contiene, sin embargo, dos elementos de indeterminación.

La del artículo 39.2: «No impedirá la transmisión a los sucesores de las obligaciones tributarias devengadas el hecho de que a la fecha de la muerte del causante la deuda tributaria no estuviese liquidada, en cuyo caso las actuaciones se entenderán con **cualquiera de ellos**, debiéndose notificar la liquidación que resulte de dichas actuaciones a todos los interesados que consten en el expediente».

Existe pues una facultad otorgada a la Administración para actuar con cualquiera de los sucesores en cuyo caso, en especial si son numerosos, parece lógico que en la realidad se acudirá en base a los principio de oportunidad y eficacia a dirigirse contra los más notorios o localizables. En contrapartida, se establece la obligación para la Administración de notificar el resultado de las actuaciones, la liquidación consecuente, a todos los interesados, lo cual es obvio, siendo previsible, además, que aquellos interesados que no hubieran conocido las actuaciones y sólo la liquidación puedan recurrir alegando indefensión.

En términos análogos, respecto a las sociedades jurídicas y entidades con responsabilidad limitada que hubieran sido disueltas y liquidadas, el artículo 40.2 LGT establece que «El hecho de que la deuda tributaria no estuviera liquidada en el momento de producirse la extinción de la personalidad jurídica de la sociedad o entidad no impedirá la transmisión de las obligaciones tributarias devengadas a los sucesores, pudiendo entender las actuaciones con **cualquiera de ellos**».

El segundo elemento de indeterminación se contiene en el artículo 40.3: «Mientras la herencia se encuentre yacente, el cumplimiento de las obligaciones tributarias del causante corresponderá al representante de la herencia yacente (instituto regulado en el art. 988 y siguientes del CC).

Las actuaciones administrativas que tengan por objeto la cuantificación, determinación y liquidación de las obligaciones tributarias del causante deberán realizarse o continuarse con el representante de la herencia yacente. Si al término del procedimiento no se conocieran los herederos, las liquidaciones se realizarán a nombre de la herencia yacente».

Resulta ilustrativa de la problemática suscitada al respecto la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de octubre de 1999 (NFJ008782). En el supuesto en ella planteado, la parte actora planteaba la casación invocando la interpretación errónea del artículo 127 del Real Decreto 1018/1967, TRIG

sobre Sucesiones e ITP y AJD, al entender que sólo se permite a la Administración, cuando haya finalizado el plazo sin presentarse la declaración, en caso de transmisión hereditaria, exigir a los administradores o poseedores de los bienes relictos que presenten los documentos necesarios para practicar la liquidación provisional, pero sin que ello convierta al poseedor en interesado en el procedimiento y menos en sujeto pasivo, por lo cual no sería válida la notificación de la comprobación de valores efectuada a la recurrente (se trataba de una sucesión abintestato sin herederos forzosos). Al respecto, alegando la normativa del Código Civil en sus artículos 807, 913, 915, 988 y 998 y siguientes, se argumenta que al fallecer intestada la causante y no existir herederos forzosos no puede saberse quien sea el heredero hasta que se resuelva por expediente judicial siguiendo las normas del CC y de la LEC e incluso después sería preciso que se produzca la aceptación de la herencia, conforme al artículo 988 del CC, sin que pueda presumirse por actos de administración la aceptación del artículo 999 del mismo cuerpo legal, pudiendo entenderse aceptada en los supuestos del artículo 1.000 CC y aun aceptada la herencia, tampoco podría liquidarse el impuesto, si lo era a beneficio de inventario.

El TS en el FD 3.º de la citada sentencia refuta lo anterior al establecer que: «No puede aceptarse la tesis sostenida... porque si bien se prevé legalmente la posibilidad de efectuar requerimiento a los poseedores y administradores de los bienes relictos es porque a los herederos y adquirentes *ipso iure* de éstos, que son los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sucesiones, no son conocidos o **permanecen indeterminados** y carecería de sentido lógico que, una vez entregados los documentos requeridos precisamente para posibilitar la liquidación provisional, hubiera de detenerse el procedimiento liquidatorio hasta que se produjera la determinación e identificación de los herederos, porque sólo a ellos pudiera notificarse válidamente cada actuación, como es el caso de la comprobación de valores.

Entender lo contrario conduciría al resultado absurdo de que los poseedores y administradores de los bienes de un abintestato **podrían mantener por tiempo indefinido la situación de incertidumbre sobre su titularidad y con ello diferir *sine die* la liquidación del impuesto sucesorio, hasta provocar incluso la prescripción**».

El TS refuerza su conclusión con elementos probatorios (la reclamante vivía en un inmueble de la causante y alquilaba y administraba los demás), para añadir en su FD 5.º: «Ya la Sentencia de esta Sala, de fecha 9 de noviembre de 1998, reconoció que para las herencias, legados y donaciones *inter vivos* y *mortis causa* subsistió el régimen anterior, el nacido de la Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma Tributaria, es decir, la posibilidad por parte de la Administración tributaria de comprobar administrativamente el valor de los bienes y derechos transmitidos cuando ello fuera necesario, aplicando los medios ordinarios y extraordinarios de valoración regulados en el artículo 117 y siguientes del Texto Refundido de 6 de abril de 1967 y artículo 52 de la LGT.

## II.2. Alusión a la figura del «administrador de hecho» [art. 41.1 a)].

Dentro de las novedades de la LGT, declara su Exposición de Motivos que: «También se gradúa la responsabilidad de los administradores, con expresa mención a los administradores de hecho».

Y, en consecuencia, dispone el artículo 42.1.a) de la ley como principio general que son responsables solidarios de la deuda tributaria los que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria, y que su responsabilidad también se extiende a la sanción.

Y, a los efectos que nos ocupan, añade en su artículo 43.1.a) que sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 42.1.a) citado, serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo cometido infracciones tributarias no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones, extendiéndose su responsabilidad a las sanciones.

El apartado b) de dicho artículo 43.1 extiende en semejantes términos la responsabilidad subsidiaria a los administradores de hecho o de derecho de aquellas personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades, por las obligaciones tributarias que se encontrasen pendientes en el momento del cese, siempre que no hubieran hecho lo necesario para su pago o hubieran adoptado acuerdos o medidas causantes del impago.

El elemento de indeterminación consiste en apreciar lo que sea administrador «de hecho». Puede decirse que se trata de supuestos en los cuales se aprecia en una sociedad o entidad la existencia de una o varias personas cuya actividad y poder de decisión sobrepujan, van más allá, se alzan por encima de quienes legal o mercantilmente ostentan la representación societaria. Se trata, como indica su denominación, de apreciar la existencia de un *factum*, de una realidad que se concreta en tales personas. Y esta apreciación será en la práctica casi siempre difícil pues no es extraño que el administrador de «derecho» sea un testaferro con el cual pretende ocultarse el administrador efectivo, interponiendo así una doble, cuando no múltiple, forma de anonimato. La propia figura societaria y la de sus fiduciarios.

Por ello, pese a la indeterminación de la figura, es reveladora una mención que hace el artículo 42.1 a) de la LGT a tales administradores «que hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan». En el plano probatorio ello supondría verificar que existió una relación fáctica de dependencia entre los órganos o empleados de la sociedad incumplidora de tal grado que su consentimiento se hallase sometido a la del administrador de hecho.

Las consecuencias no son baladíes pues de probarse dicha existencia, el administrador de «hecho» puede incurrir en la responsabilidad solidaria o subsidiaria respecto a las deudas tributarias de las sociedades según los referidos artículos 42 y 43 de la LGT, con la importante trascendencia que tendrá la apreciación de esta figura en cuanto a la calificación de la autoría en ilícitos penales tributarios.

Es, en efecto, el Derecho penal el que ha contemplado con mayor presteza esta figura del administrado de «hecho» y de ahí su importación al Derecho tributario. Normativamente, el artículo 31 del Código Penal, según Ley 10/1995, de 23 de noviembre, dispone que: «El que actúe como admi-

nistrador de hecho o de derecho de una persona jurídica, o en nombre o representación legal o voluntaria de otro, responderá personalmente, aunque no concurran en él las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura de delito o falta requiera para poder ser sujeto activo del mismo, si tales circunstancias se dan en la entidad en cuyo nombre o representación obre».

Obviamente, dada su naturaleza, el administrador de hecho no ostentará una representación legal sino voluntaria o, incluso, tácita, la cual tendrá que ser objeto de apreciación probatoria.

El vigente artículo 31 del CP trae causa del artículo 15 bis del CP de 1983 (Ley de 25 de junio) según el cual: «El que actuare como directivo u órgano de una persona jurídica o en representación legal o voluntaria de la misma, responderá personalmente aunque no concurran en él y sí en la entidad en cuyo nombre obrare, las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura de delito requiera para poder ser sujeto activo del mismo».

Ambos preceptos del CP planteaban una doble línea que configura la normativa penal: la inimputabilidad de las entidades jurídicas (*societas delinquere non potest*) y la necesidad de que el reproche penal, ocurrida la tipicidad de la infracción, se centre en quien concurra la culpabilidad. Es decir, tales normas y consecuentemente la que introduce el artículo de la nueva LGT permiten escapar de apreciaciones subjetivas de la responsabilidad para atender a la realidad fáctica, y, por tanto, probada. Es significativa al respecto la doctrina del Tribunal Constitucional contenida en su Sentencia de 20 de julio de 1993 (RTC 253): «A fin de apreciar la alegación del recurrente se impone una inicial consideración sobre el mencionado precepto. Su incorporación al Código Penal, en efecto, no vino en modo alguno a introducir una regla de responsabilidad objetiva que hubiera de actuar indiscriminada y automáticamente, siempre que, probada la existencia de una conducta delictiva cometida al amparo de una persona jurídica, no resulte posible averiguar quienes, de entre sus miembros, han sido los auténticos responsables de la misma, pues ello sería contrario al derecho, a la presunción de inocencia y al propio tenor del precepto. Lo que el mismo persigue, por el contrario, es obviar la impunidad en la que quedarían las actuaciones delictivas perpetradas, bajo el manto de una persona jurídica, por miembros de la misma, perfectamente individualizables cuando por tratarse de un delito especial propio, es decir, de un delito cuya autoría exige necesariamente la presencia de ciertas características, éstas únicamente concurrirían en la persona jurídica y no en sus miembros integrantes. La introducción del artículo 15 bis CP tuvo el sentido de conceder cobertura legal a la extensión de la responsabilidad penal en tales casos, y sólo en ellos, a los órganos directivos y representantes legales o voluntarios de la persona jurídica, pese a no concurrir en ellos y sí en la entidad en cuyo nombre obraren, las especiales características de autor requeridas por la concreta figura delictiva. Más de una vez, superado así el escollo inicialmente existente, para poderles considerar autores de la conducta típica, del citado precepto no cabe inferir que no hayan de quedar probados, en cada caso concreto, tanto la real participación en los hechos de referencia como la culpabilidad en relación con los mismos». Reitera, además, el TC el criterio de su Sentencia 150/1989 (RTC1989/150) según la cual se vulnera la presunción de inocencia respecto al imputado concreto si no queda acreditado «que la producción de los mismos (daños o, en nuestro caso, infracción tributaria) fuera consecuencia directa o indirecta de la omisión por el condenado de la debida diligencia para impedirlos o de una actuación imprudente por su parte».

Se trata, pues, en cada caso, de probar el *factum*, o mejor dicho, el *agens*, la concreta persona que, a través de su actuación o intervención, con independencia de su situación legal en el ámbito mercantil, genera o facilita una infracción tributaria respecto a tributos de los cuales fueran sujetos pasivos entidades jurídicas.

Siguiendo el examen de los pronunciamientos judiciales al respecto, puede afirmarse que, de ser aplicado, el artículo de la LGT puede tener, al igual que ha ocurrido en el ámbito penal *vis atractiva* pues la figura de administrador de hecho puede recaer, también, en quienes pudiera probarse que, en calidad de asesores, contables, etc., de las sociedades, diseñaron las conductas constitutivas de infracción. Veanse como ejemplos las consideraciones efectuadas por la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de abril de 2003 (Recurso 3435/2001, NFJ013982) y la del Juzgado de lo Penal número 14 de los de Madrid de 6 de abril de 2000 (Expte. 451/1999, NFJ008967) en un doble sentido: acarrear la corresponsabilidad tributaria a la persona que diseñó las operaciones elusorias objeto de enjuiciamiento, en ambos casos operaciones complejas diseñadas por un asesor fiscal, y, en segundo lugar, lograr reafirmar el principio de que la existencia de figuras tributarias como las susceptibles de constituir fraude de ley (que según la nueva LGT adopta la figura de «declaración de conflicto en materia tributaria») y que no serían sancionables en vía administrativa, al así disponerlo la LGT, no quedan, en cambio, excluidas de su análisis por los Tribunales penales en el sentido de que si se aprecian las circunstancias objetivas y subjetivas suficientes puedan constituir delito con la imposición de las penas y multas consecuentes.

### **III.1. La indeterminación en el objeto del hecho imponible o de los beneficios fiscales y regímenes tributarios especiales.**

Todo tributo encuentra su génesis y fundamento en la apreciación de la manifestación de una determinada capacidad económica según el supuesto de hecho que defina la ley en cada caso. Así lo recoge la nueva LGT en su artículo 20.1: «El hecho imponible es el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal».

Dicha sujeción al tributo y en especial a los impuestos se concreta en una medición cuantitativa que, finalmente, es la que determina la existencia de una base imponible. Por ello, señala el artículo 50.1 de la LGT que: «La base imponible es la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible».

«Medición» es, gramaticalmente, la acción de determinar si una cosa tiene una determinada dimensión, altura, longitud, volumen, etc., con lo cual, en su apreciación no debieran existir mayores problemas para la determinación de la base imponible (teniendo en cuenta, claro está, supuestos conflictivos como los de excesos o defectos de cabida en superficies e inscripciones registrales). No existe tal univocidad en el término «valoración» que emplea la ley, pues ésta supone cuantificar el precio o valor de una cosa. Puede decirse que esta actividad de apreciación del hecho imponible es previa e independiente de la que se establece, como procedimiento de comprobación de valores, en los artículos 134 y 135 de la LGT.

Por ello, dicha concreción de lo que sea la base imponible, singularmente al ser referida a supuestos de imposición que recaen sobre actividades empresariales o profesionales contiene elementos de indeterminación.

Ello es así por la remisión que efectúa la LGT a las leyes particulares reguladoras de los tributos [art. 7 «Fuentes del ordenamiento tributario» y en especial art. 7.1 d): Los tributos se regirán «por esta ley, por las demás leyes reguladoras de cada tributo y por las demás leyes que contengan disposiciones en materia tributaria»]. A continuación se exponen diversos supuestos en los cuales tal remisión se ha concretado en forma incierta o, al menos, conflictiva en algunos de ellos.

### *III.1.1. El concepto de actividad (arts. 42, 43, 48, 50 y 53. Referencia al criterio jurisdiccional, la existencia de un «término de comparación»).*

Al enunciar los principios de la ordenación y aplicación del sistema tributario dispone el artículo 3.1 LGT que: «La ordenación del sistema tributario se basa en la **capacidad económica** de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad».

Consecuentemente a dichos principios, la realización del hecho económico supone la existencia de una magnitud mensurable en términos económicos. Ya la Exposición de Motivos de la LGT alude (apartado IV), por ejemplo, a que los procedimientos de gestión se regulan para la comprobación de «escasa entidad que, en ningún caso, puedan referirse a actividades económicas».

Es este concepto, el de actividades económicas, el que dada su posible indeterminación ha originado problemas a la hora de su apreciación. La nueva LGT lo utiliza repetidamente. Así, en sus artículos 42.1.c) (Serán responsables de la deuda tributaria: «Las –personas o entidades– que sucedan por cualquier concepto en la titularidad o ejercicio de explotaciones o *actividades económicas*, por las obligaciones tributarias contraídas del anterior titular y derivadas de su ejercicio»; artículo 43 1.f) respecto a los responsables subsidiarios de quienes contraten o subcontraten la ejecución de obras o la prestación de servicios correspondientes a su *actividad económica principal* por las obligaciones tributarias relativas a tributos que deban repercutirse o cantidades que deban retenerse a trabajadores, profesionales u otros empresarios; artículo 48.2 al definir cual sea el domicilio fiscal de los obligados tributarios; 136.1 al definir el procedimiento de comprobación limitada; y, en un sentido amplio, el artículo 50.2 LGT al exponer, referente al método de estimación directa que: «Las bases o rendimientos se determinarán mediante la aplicación de cualquiera de los siguientes medios o de varios de ellos conjuntamente...b) Utilización de aquellos elementos que indirectamente acrediten la existencia de los ingresos, ventas, costes y rendimientos que sean normales en el respectivo *sector económico*, atendidas las dimensiones de las *unidades productivas* o familiares que deban compararse en términos tributarios. c) Valoración de las magnitudes, índices, módulos o datos que concurren en los respectivos obligados tributarios, según los datos o antecedentes que se posean de *supuestos similares o equivalentes*».

Sin embargo la apreciación, no ya de la magnitud, sino incluso de la existencia, y por ello de la sujeción a un determinado tributo, de «actividad económica» ha supuesto la generación de conflictos de aplicación entre la Administración y los contribuyentes. Sirva de ejemplo el caso que resolvió la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 14 de marzo de 1996 (NFJ004681) relativo al IAE. El recurrente planteaba la inconstitucionalidad de dicha figura tributaria por ser disconforme con el principio de capacidad económica al gravar manifestaciones de capacidad contributiva ficticias o no concretas o reales. En concreto, argumentaba, sería inconstitucional el gravamen en concepto de «mero ejercicio de la actividad» de aquellos supuestos individualizables en los que tal «actividad» fuera realizada un solo día, en un solo acto u operación aislada, en aquellos casos en los que no exista habitualidad de su práctica, e incluso, en aquellos supuestos en los que se realice sin ánimo de lucro, todo ello con el fundamento de que, en estos casos, el IAE, no gravaría propiamente la «actividad» sino la mera «capacitación» profesional del sujeto contribuyente.

El TSJC, en la citada Sentencia, tras apreciar (FD 2.º) que no le corresponde apreciar el «juicio de relevancia» sobre la cuestión, tal y como exige la Jurisprudencia para su remisión al TC (arts. 163 CE y 35,1.º y 2.º LOTC) entra a analizar la alegación del recurrente de que el artículo 86.1 en sus Bases 1.ª y 4.ª de la Ley 39/1988 de Haciendas Locales sería inconstitucional por «la supuesta vaguedad, excesivo margen de discrecionalidad e indeterminación que tales Bases contendrían». El TSJ (FD 4.º), por el contrario afirma que: «la parte actora...alega la infracción del principio de seguridad jurídica del artículo 9.º 3 de la CE, infracción que se habría producido –supuestamente– por utilizar la norma delegante, es decir, el artículo 86 de la Ley 39/1988... un concepto jurídico indeterminado cual es el del «beneficio medio presunto», así como también por proceder el Ayuntamiento a acordar la aprobación del coeficiente de población e índices sin mediar expresa motivación o justificación de los criterios empleados para ello... En cuanto a la primera de tales cuestiones el recurso deberá desestimarse pues **nada autoriza a pensar que el empleo de los conceptos jurídicos indeterminados sea incompatible con la delegación legislativa y con la necesaria determinación del objeto, alcance, principios y criterios de la misma, tanto más cuando que, como nos recuerdan la jurisprudencia y la mejor doctrina, tal técnica admite solamente una unidad de solución justa y no una pluralidad indiferente de ellas**, de lo cual deriva la conclusión de que el mandato normativo analizado en el presente caso posee la necesaria concreción para considerar respetados los límites constitucionales de la delegación legislativa».

En cuanto a la alegada ausencia de motivación en la Ordenanza Fiscal, la conclusión del TSJC puede producir un cierto sobresalto: «Respecto de la opción en favor de unos concretos índices y coeficientes, esta Sala en constante y reiterada doctrina ha venido entendiendo que la aplicación de los referidos coeficientes e índices **no precisa de motivación o razonamiento por moverse dentro del ámbito legítimo de lo que se podría denominar como actuación política, o auténtica soberanía fiscal municipal** (concepto este utilizado en sentido lato), que se hallaría sometida, en tanto en cuanto se mantuviera dentro de sus contornos lícitos, sólo la responsabilidad política a la que los representantes de los ciudadanos se encuentran sujetos, libertad política esta que se halla fajada, por exigencias del principio de reserva de ley tributaria, por la Ley 39/1988, y por el artículo 9.º 3 de la Carta Europea de Autonomía Local, de 15 de octubre de 1985».

Finalmente, es ilustrativo el planteamiento que efectúa la STSJC referida respecto a la alegación de una supuesta infracción en las Ordenanzas del IAE de los **principios constitucionales de igualdad y libertad de empresa**. En cuanto a lo primero, el recurrente alegaba que se había vulnerado el principio de igualdad por cuanto la aplicación de los coeficientes de población e índices de situación comportaría un trato desigual de circunstancias iguales, y al revés, un tratamiento igualitario de condiciones dispares. Contra ello, la STSJC (FD 7.º) recuerda que **la alegación del principio de igualdad requiere de la alegación y prueba de la existencia del término de comparación**, citando diversas Sentencias del Tribunal Constitucional que ponen de manifiesto la necesidad de aportar tal término de comparación así como probarlo (SSTC 82/1990, 200/1990, 174/1991 o Autos del TC de 19 de octubre y 10 de noviembre de 1992).

En cuanto a la supuesta infracción del principio de libertad de empresa del artículo 38 CE, infracción que tendría lugar por las diferencias de tributación que la radicación de la empresa en uno u otro municipio pudiera comportar, la STJC la rechaza en base a cuatro argumentos que sirven, elevándolos a lo general, como criterios delimitadores, según la jurisprudencia, de los denominados «conceptos jurídicos indeterminados», en este caso, el de actividad. Son:

- a) Debe distinguirse si una concreta actividad se encuentra ya iniciada cuando se produce una innovación normativa y, por lo tanto, se ve afectada por ésta.
- b) Debe acreditarse, mediante prueba, que el concreto Ayuntamiento demandado hubiera establecido unos coeficientes superiores, o en alguna manera restrictivos, a los previstos por otros Consistorios.
- c) Un concreto Impuesto, en esta caso el IAE, puede tener, pese a su devengo, un carácter económico mitigado al ser posible su consideración como gasto en los Impuestos sobre la Renta y Sociedades.
- d) Debe probarse que las normas que las Corporaciones locales aprueben en aplicación de un principio de autonomía local en materia tributaria (art. 6.º LHL) afecte «de manera efectiva» a la ubicación de empresas en un lugar u otro del territorio español.

### *III.1.2. La deducibilidad de los gastos: los requisitos de documentación y efectividad (art. 106).*

Es ilustrativa al respecto la RTEAC de 11 de mayo de 2000 (RG 4048/1998) en su FD 2.º: «ha de considerarse que el artículo 30 de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, reguladora del Impuesto hasta 1992, autoriza la deducción de las cuotas devengadas del IVA que los sujetos pasivos hayan soportado en los servicios que les hayan sido prestados... Por lo tanto, para que las cuotas sean deducibles es preciso que los servicios hayan sido prestados efectivamente, no sirviendo como prueba de dicha efectividad las facturas recibidas.

Al ser prácticamente imposible la prueba de lo negativo (inexistencia o ineffectividad de los servicios), la carga de la prueba recae sobre la empresa, ya que la Inspección ha puesto de relieve que no se le entregaron los informes o documentación de los estudios en que se concretasen los ser-

vicios facturados, aparte de hacer constar documentalmente la ausencia absoluta de prestación de servicios a cliente alguno por uno de los tres proveedores, autores de las seis facturas en que se concreta la cuota cuya deducción fue rechazada».

Es decir, el esquema normativo para la deducibilidad de los gastos sería:

- **condición necesaria (pero no suficiente): documentación** mediante factura o documento equivalente cuyos requisitos se ajusten a lo previsto en la norma.
- **condición suficiente (concepto indeterminado): efectividad** del gasto. Resolución de la indeterminación mediante un procedimiento probatorio.

Dicho procedimiento puede resultar relativamente sencillo cuando se trata de enjuiciar gastos ficticios o simulados o, incluso, cuando gastos reales (sean, horas extras correspondientes a salarios) se contabilizan bajo epígrafes incorrectos (sean, servicios externos). El mayor supuesto de indeterminación se produce respecto a gastos que siendo reales y conceptualmente claros son de discutible necesidad (concepto este que, como se ha comentado, no menciona la vigente LIS), unos ejemplos preclaros de los cuales serían los de las «atenciones a clientes» o los de «promoción de productos».

Los pronunciamientos judiciales al respecto han mostrado, en este sentido una amplia flexibilidad al respecto. Así, al analizar los artículos 13 y 14 f) de la anterior Ley 61/1978 del IS, en cuanto al concepto de liberalidades, el Tribunal Supremo (citado por la RTEAR de Madrid, de 22 de diciembre de 1995), en Sentencia de 17 de febrero de 1987, examinó la expresión del artículo 14 de la anterior LIS: «no se considerarán liberalidades aquellas prestaciones en las que haya contraprestación...tampoco... las cantidades que las empresas dediquen para la promoción de sus productos» en el sentido, según el Alto Tribunal de que, en cuanto al término contraprestación «.. el significado del vocablo en cuestión conlleva una carga de exigibilidad y, en consecuencia, la existencia simétrica de un derecho de quien recibe y de una obligación para quien da», y en consecuencia, no puede incluirse en este concepto jurídico las invitaciones de la empresa a clientes, ya que constituye un acto unilateral de la sociedad, y respecto del concepto «cantidad que las empresas dediquen a la promoción de sus productos, el TEAC, en Resolución de 16 de enero de 1990, califica tales pequeños obsequios entregados por la empresa, excluyendo las cantidades empleadas en invitaciones a comidas que «... no reúnen los requisitos para gozar de la calificación de fiscalmente deducibles» y, finalmente, la STS de 20 de septiembre de 1998 indicó que: «El concepto de liberalidad pertenece al campo no ya de la doctrina jurídica, sino de la cultura general, y no necesita de una definición en una sentencia judicial... y, es evidente que no se obtiene contraprestación alguna por...atenciones con clientes todo lo cual entra en el concepto de liberalidad, o sea, la entrega de un bien o el empleo de una cantidad sin contraprestación alguna,...» concluyendo que son gastos no deducibles. Añade el TS: «Tampoco tenía que definir la sentencia apelada lo que debe entenderse por gastos necesarios, porque el artículo 14 del Texto Refundido no habla solamente de éstos, sino de los gastos necesarios para la obtención de los rendimientos íntegros de los que estos gastos serán deducidos para obtener los rendimientos netos...sin que sea necesario que las resoluciones judiciales contengan definiciones de conceptos jurídicos indeterminados, como es el de gasto necesario para la obtención de

unos ingresos cuando en una extensa enumeración del texto legal, se contienen como ejemplo y orientación una serie de supuestos en ninguno de los cuales puede subsumirse los realizados por la entidad apelante, que sí los son, en cambio, entre los que como gastos no deducibles se contienen en el artículo 14 del propio texto».

Es ilustrativa, asimismo, la doctrina de la STS de 1 de octubre de 1997 (NFJ005669) en la cual se expone que: «En cualquier caso, el concepto abstracto que aquí se maneja es el de "gastos en hoteles y comidas" que el sujeto pasivo "justifica documentalmente" (acta de inspección), añadiendo el informe complementario de aquella que "en el debe de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias aparece una cuenta denominada Gastos de Ventas que incluye muy diversas partidas y entre ellas la llamada Relaciones Públicas; partida que viene a reflejar los gastos en que va incurriendo la sociedad a lo largo del ejercicio 1980, en atenciones a clientes, consistentes, fundamentalmente, en pagar comidas y estancias en hoteles de los citados clientes, y todo ello como consecuencia, claro está, de las relaciones comerciales y empresariales, gastos que la sociedad justifica aportando facturas y documentos análogos (FD 1.º) y que esta Sala tiene reiteradamente dicho (v. gr. Sentencia de 25 de enero de 1959, que es una cuestión de prueba que incumbe a la recurrente acreditar la realidad de tales gastos así como su naturaleza y finalidad y, en tal sentido, es lo cierto que "..., SA", no ha probado ni intentado probar dicho extremo. Mas desde el momento que la Administración tiene reconocida la **existencia real y destino concreto** que se dio a tales gastos, tanto en el acta de la Inspección como en su informe complementario, es evidente que en el presente caso puede prescindirse de la exigencia de aquella actividad probatoria y, por propio reconocimiento de la demandada (la Administración), aceptar su realidad.

De esta manera, si cabe entender como gastos necesarios para la obtención de los ingresos las atenciones a clientes que consistieron en pagar comidas de éstos y su estancia en hoteles (máxime teniendo en cuenta la nueva orientación introducida al respecto para el futuro por la Ley de 1995) y la realidad de tales gastos ha sido aceptada por la Administración, cabe concluir que la presente apelación debe ser estimada».

*III.1.3. Los «motivos económicos válidos» (art. 110 LIS y referencia a la STJCEE, de 17 de julio de 1997, asunto C-28/95, Mme. Leur-Bloem).*

La LGT mantiene la tradicional prevención respecto a la concesión de exenciones o beneficios fiscales salvo que sea mediante ley, en aplicación del principio de indisponibilidad de los caudales públicos. Dispone, en efecto, en su artículo 14 que: «No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales». A su vez, el artículo 8 d) de la LGT somete a la reserva de ley la regulación de «El establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales».

Sin embargo, incluso en alguno de tales supuestos regulados por ley puede apreciarse un elemento de indeterminación que dificulta la apreciación de los «términos estrictos (del) ámbito del hecho imponible» que reclama el artículo 14 LGT.

El caso paradigmático es el del artículo 110 de la LIS. Dicha Ley 43/1995, de 27 de diciembre, regula en su Capítulo VIII de su Título VIII un Régimen especial... La especialidad de dicho régimen consiste, en lo sustancial, en introducir un régimen de diferimiento mediante el cual las entidades adquirentes de los bienes acogidos a tales operaciones tributan por ellos en el momento en el que los transmitan conservando el valor que tenían en las sociedades transmitentes (art. 99 LIS), a diferencia del régimen normal de valoración en tales transmisiones que regula el artículo 15 de la LIS. Para acogerse a tal diferimiento la LIS regula una serie de requisitos formales y contables así como una cautela especial, la denominada cláusula anti-abuso de su artículo 110. Dicho artículo, en su párrafo primero, según redacción dada por la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, señala que no se aplicará el régimen establecido por el Capítulo VII del Título VIII «cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino como mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal». Tal redacción del artículo por la Ley 14/2000 supone la introducción de una mayor especificación en el texto que se contenía en el originario artículo 110 según la LIS 43/1995, pero, sin embargo, subsiste el ámbito de indeterminación que obliga a averiguar en cada caso si las operaciones acogidas al régimen especial se efectúan por «motivos económicos válidos» que exceden de los puramente fiscales.

Ha sido la jurisprudencia del TJCEE la que ha ayudado a centrar la polémica, siendo relevante, al respecto, la Sentencia de 17 de julio de 1997 en el asunto *Mme. Leur-Bloem* (NFJ05725) contra el fisco holandés. En dicha Sentencia se contienen los ejes que delimitan el problema de indeterminación apuntado:

- En primer lugar, afirma el Tribunal que corresponde a cada legislador interno adaptar su Derecho nacional y, con ello, las situaciones puramente internas, a las Directivas Comunitarias, y, consecuentemente, es competencia de los órganos jurisdiccionales de los estados miembros el enjuiciar los límites que el legislador interno haya podido poner a la aplicación del Derecho comunitario a situaciones puramente internas.
- La Directiva 90/434/CEE (NFL0016389) estableció en su artículo 2.º d) unas ventajas fiscales para determinadas operaciones tales como las fusiones mediante canje de acciones, pero, a la vez, en su artículo 11.1 a) permitió excluir de tales ventajas fiscales a aquellas operaciones cuyo principal objetivo fuera el fraude o la evasión fiscal, suponiendo, asimismo dicho artículo, la concesión de una reserva de competencia en favor de los Estados miembros.
- Dichas ventajas fiscales se aplican indistintamente a todas las operaciones de escisión, de aportación de activos y de canje de acciones, abstracción hecha de sus motivos, ya sean éstos financieros, económicos o puramente fiscales. A su vez, el artículo 11.1 a) de la Directiva tiene dos consecuencias para los estados miembros: les autoriza a aplicar en todo o parte las ventajas fiscales señaladas y también a denegarlas cuando las operaciones tengan como objetivo principal o como uno de los objetivos principales el fraude o la evasión fiscal.

- Al efecto, se autoriza a los Estados para que puedan establecer que el hecho de que estas operaciones no se hayan efectuado por **motivos económicos válidos** constituye una **pre-sunción** de fraude o evasión fiscal.
- Las Administraciones competentes no pueden limitarse a establecer criterios predeterminados sino que deben proceder **caso por caso** a un examen global de la operación para comprobar si ella persigue los objetivos defraudatorios señalados. Tal examen debe ser, en todo caso, susceptible de **control jurisdiccional**.
- La norma nacional tiene dos límites: no puede tener un carácter general que prive automáticamente de las ventajas fiscales a determinadas categorías de operaciones tanto si se hubiera producido fraude como si no y tampoco puede consistir en una mera posibilidad de excepción, es decir, cuya aplicación por parte de la autoridad administrativa fuera facultativa.
- Finalmente, y éste es el aspecto más peliagudo para su aplicación práctica, el concepto de motivos amplios es más extenso que la mera búsqueda de una ventaja fiscal. Por consiguiente, concluye el TJCEE que una operación de fusión por canje de acciones que sólo persiguiera tal objetivo (el de la ventaja puramente fiscal) no puede constituir un motivo económico válido en el sentido de este artículo.

Es decir, para examinar la operación puede aceptarse como presupuesto o consecuencia lógica de la misma el logro de una ventaja fiscal pero a ello debe superponerse un plus, un motivo económico adicional (tales como los de reestructuración o racionalización de las actividades que ahora recoge el art. 110 LIS). En esta línea ha señalado la Dirección General de Tributos (Consulta vinculante V0014/2003, de 29 de enero, NFC017413) que «El fundamento del régimen especial, ahora y antes, reside en que la fiscalidad no debe ser un freno ni un estímulo en las tomas de decisiones de las empresas sobre operaciones de reorganización cuando la causa que impulsa su realización se sustenta en motivos económicos válidos, en cuyo caso la fiscalidad quiere tener un papel neutral en esas operaciones, en la medida en que su ejecución no determine una carga tributaria.

Por el contrario, cuando la **causa** que motiva la realización de dichas operaciones es **meramente fiscal**, esto es, su finalidad es conseguir una ventaja fiscal al margen de cualquier **razón económica diferente**, no es de aplicación el régimen especial».

En la práctica, sin embargo, subsiste la indeterminación. Fácilmente puede apreciarse el motivo de evasión fiscal en operaciones societarias cuyo único objetivo es transmitir participaciones o activos empresariales a terceros sin tributar, pero existen otros supuestos mucho más grises. Supónganse operaciones de escisiones societarias con importante revalorización de activos inmobiliarios para ajustar su valor al del mercado. Al tratarse de un beneficio consistente en un diferimiento de impuesto, las beneficiarias podrían estar jugando con la prescripción o con una especie de «amnesia» administrativa, por falta de control de las operaciones, para transmitir en el futuro los inmuebles con un valor ya revalorizado. Pero también, podría objetarse, que la revalorización tenía otros motivos económicos válidos además del puramente fiscal, por ejemplo el logro de créditos bancarios en mayores o mejores condiciones para abordar una expansión empresarial, con lo cual la operación sería aceptable vista la letra del artículo 110 LIS referido.

## IV. ELEMENTOS INDETERMINADOS EN EL DESARROLLO DE LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

### IV.1. Indeterminación en la iniciación.

#### IV.1.1. La inclusión de los contribuyentes en planes de Inspección (art. 116).

En sede de iniciación de los procedimientos tributarios y bajo la característica de encuadrarlo como «Especialidades de los procedimientos administrativos en materia tributaria», la ley señala en su artículo 98.1 que los procedimientos tributarios podrán iniciarse de oficio o a instancia del obligado tributario.

Es, precisamente, en la iniciación de oficio donde concurre un posible elemento de indeterminación. Es obvio que aquí el principio de igualdad es de imposible aplicación. Ninguna Administración tributaria posee ni los medios ni el personal humano suficientes para efectuar una verificación de todos los hechos imposables realizados, de todas las declaraciones o de todos los contribuyentes. A lo sumo es posible una toma de datos incorporada a soportes informáticos que permita su conservación durante los periodos de prescripción que establezca cada ley. Pero por fuerza la comprobación de tales hechos será siempre porcentualmente limitada respecto al total de los realizados y es aquí se introduce el elemento de indeterminación. Es la propia Administración tributaria la cual mediante criterios que van desde la eficacia a la oportunidad decide el ámbito y los sujetos objeto de comprobación en el seno de los distintos procedimientos tributarios.

No arroja gran claridad al respecto el artículo 116 de la ley al disponer que: «La Administración tributaria elaborará anualmente un Plan de Control Tributario que tendrá carácter reservado, aunque ello no impedirá que se hagan públicos los criterios generales que lo informen».

Se trata de una norma en blanco cuya virtualidad dependerá del uso que de ella hagan las Administraciones pues sin llegar a la enumeración de concretos expedientes, dado su carácter reservado, se podría llegar a exponerlo en términos tan genéricos como «comprobar las rentas de capital mobiliario y las ganancias patrimoniales en el IRPF», por poner un ejemplo extremo.

El Dictamen del Consejo de Estado no se pronunció al respecto.

En el Senado, el Grupo Parlamentario Socialista presentó su enmienda n.º 157 proponiendo su supresión así como su sustitución por un artículo 85 (enmienda 145, de adición) que hubiera dispuesto: «Planes de actuación. 1. La Administración tributaria elaborará anualmente un Plan de Objetivos que será la expresión cifrada de los resultados a obtener. Dicho Plan de objetivos fijará las actuaciones que se lleven a cabo en los diferentes impuestos, en los distintos tipos de rendimientos y en los diversos tramos de renta. Analizará el grado de cumplimiento alcanzado en cada caso, así como las razones que lo han determinado. Los resultados obtenidos anualmente... se harán públi-

cos... 2. La Administración tributaria elaborará anualmente un Plan de Control Tributario que comprenderá tanto la actividad de verificación de los incumplimientos menos complejos como de la investigación de las formas más sofisticadas de fraude... Este Plan tendrá carácter reservado, aunque ello no impedirá que se hagan públicos antes del 31 de diciembre de cada año, de los criterios generales que lo informan».

Como justificación de dicha enmienda, entre otros argumentos, se apuntaba que: «Será preciso analizar el trabajo hecho en las comprobaciones efectuadas al contribuyente que pueda considerarse normal, pero también ha de modificarse la actuación que se efectúa en el caso de aquellos que se dedican al fraude refinado y sofisticado. Por lo tanto, es precisa la puesta en práctica de la Administración por objetivos y el desarrollo específico de indicadores de eficiencia. La aplicación de métodos de evaluación conjunta de tareas debe, además, ser utilizada por la Administración tributaria. Por lo tanto, el control de grandes contribuyentes, los planes de inspección, las áreas de riesgo fiscal, necesitan de la definición de una estrategia, una programación y el control de unos objetivos».

Puede observarse que pese al intento de una mayor concreción en los planes de actuación de la Administración tributaria, la enmienda, dada la dificultad de precisión, acude también a conceptos indeterminados: estrategia, áreas de riesgo, fraude sofisticado, etc., cuya plasmación, en la práctica, seguiría obedeciendo a criterios de economía u oportunidad según el juicio de los responsables de aquélla.

#### *IV.1.2. La denuncia pública en materia tributaria (art. 114).*

Bajo esta denominación dispone el artículo 114 de la ley que: «Mediante la denuncia pública se podrá poner en conocimiento de la Administración tributaria hechos y situaciones que puedan ser constitutivos de infracciones tributarias o tener trascendencia para la aplicación de los tributos».

La indeterminación en dicho precepto (que por otra parte reproduce, en lo esencial, el contenido del anterior artículo 103 de la LGT) es doble.

En primer lugar, en cuanto a quienes están facultados a ello. El artículo 114 lo establece como una facultad, añadiendo que «La denuncia pública es independiente del deber de colaborar con la Administración tributaria regulado en los artículos 93 y 94 de esta ley». A ello deben agregarse las exigencias de los artículos 407 y 408 del Código Penal, respecto al deber de perseguir los delitos por parte de las autoridades y funcionarios públicos los cuales son de aplicación de apreciarse la existencia de delito fiscal según lo regulado por el artículo 305 CP y concordantes.

En segundo lugar supone una inversión en la apreciación de la existencia de hechos imponderables. Aunque la ignorancia de la ley no excusa de su cumplimiento (art. 6.1 CC) es difícil concebir que un potencial denunciante conozca si una determinada conducta merece ser constitutiva de infracción tributaria o tiene «trascendencia para la aplicación de los tributos». Ello es posible si se conoce el ocultamiento de grandes facturaciones, rentas o patrimonios, pero, dada la complejidad de la normativa tributaria difícilmente servirá respecto a supuestos más sutiles de elusión salvo la exis-

tencia de conflictos entre particulares, en cuyo caso, sea una sustracción de documentos contables aportados como fundamento de la denuncia, difícilmente permitirían que prosperase ante los Tribunales dada la ilegitimidad en la obtención de las pruebas, criterio este que ha sido discutido por algunos autores pero que parece sólido ya desde, entre otras, la Sentencia del Tribunal Constitucional de 29 de noviembre de 1984.

Por ello, la evolución normativa ha sido la de introducir progresivamente un carácter prudencial en la apreciación del instituto de la denuncia, tras la desaparición de la lamentable figura del premio; como es sabido el artículo 101.d) de la LGT de 1963 comenzaba diciendo: «La acción de denuncia pública, cuyo ejercicio se regulara reglamentariamente, es independiente de la obligación de colaborar con la administración conforme al artículo 112 de la presente ley». Tal desarrollo reglamentario nunca existió. Y era tan caótica la situación normativa que cada impuesto (IGTE, IRC, Derechos Reales, etc.) de la época tenían sus propias previsiones respecto a las denuncias, su tramitación y sus premios. Tan es así que relata MONTERO SAÉNZ como al intentar elaborar en 1980 un proyecto de Decreto que regulase la cuestión resultó que había hasta doce normas y procedimientos distintos vigentes sobre las denuncias en materia tributaria con la confusión subsiguiente.

En esta línea establece el artículo 114 en sus apartados 2) y 3) diversas restricciones:

1.<sup>a</sup> El órgano competente para examinar la denuncia puede acordar su archivo en dos supuestos:

- si la considera infundada (nuevo concepto indeterminado que obliga a evaluar si la actuación del denunciante es arbitraria).
- si es indeterminada, es decir, si no se concretan o identifican suficientemente los hechos o las personas denunciadas.

2.<sup>a</sup> Si dicho órgano considera que existen indicios suficientes de veracidad en los hechos e imputados y éstos son desconocidos para la Administración se podrán iniciar las actuaciones. Este precepto, en su alusión al desconocimiento por la Administración, es paradójico. Si los conocía es obvio que debió actuar. Pero ¿qué supone decir que fueran desconocidos? La Administración es un ente que tiene datos pero no conoce. Por ello, desde una interpretación literal, podría obviarse cualquier denuncia que se refiriera a datos que ya obrasen en Registros fiscales: titularidad de inmuebles, transmisiones accionariales, realización de actividades empresariales a partir del IAE, etc.

3.<sup>a</sup> Por ello, el precepto se completa con dos cautelas:

- de incoarse las actuaciones, la denuncia no formará parte del expediente administrativo, afirmación que parece poco compatible con la relación de Derechos y Garantías de los contribuyentes que establece la LGT en su artículo 34, siguiendo la línea de la Ley 1/1998 de aquel igual nombre, restricción que, por otra parte no puede tener vir-

tualidad si el expediente concluyera, para el denunciado, en su remisión a delito fiscal pues de otro modo se vulnerarían sus derechos constitucionales a la defensa justa y al principio de contradicción.

- el denunciado, concluye el artículo 114, ni adquiere la condición de interesado en el procedimiento, ni se le informará del resultado del mismo, ni estará legitimado para presentar recursos o reclamaciones en relación al resultado de las actuaciones administrativas.

## IV.2. Indeterminación en el desarrollo.

### IV.2.1. La comprobación de valores (art. 57 y referencia a la STC 194/2000, de 19 de julio).

Dispone el artículo 134.1 de la LGT que: «La Administración tributaria podrá proceder a la comprobación de valores de acuerdo con los medios previstos en el artículo 57 de esta ley salvo que el obligado tributario hubiera declarado utilizando los valores publicados por la Administración actuante en aplicación de los citados medios».

Contempla, por otra parte, dicho artículo los requisitos que tanto la doctrina como la jurisprudencia reclaman para la procedencia de dicho procedimiento de valoración:

- El mismo debe iniciarse mediante una comunicación de la Administración notificada a los obligados tributarios.
- Debe, en un plazo de seis meses desde el inicio del procedimiento, notificarse la valoración y, en su caso, la liquidación que resulte [remitiéndose a la norma general del art. 104 L 230/1963, de 28 de diciembre (BOE 31-12-1963) LGT].
- La propuesta de valoración debe ser comunicada por la Administración a los obligados tributarios y ser motivada debidamente con expresión de los medios y criterios empleados.
- Los obligados tributarios no podrán interponer recurso o reclamación independiente contra la valoración pero podrán promover la tasación pericial contradictoria (que regula el art. 135 de la LGT), o plantear cualquier cuestión relativa a la valoración con ocasión de los recursos o reclamaciones que, en su caso, interpongan contra el acto de regularización.

Esta disposición del artículo 134.3, *in fine* de la LGT viene a aclarar una controversia que con anterioridad se había suscitado con frecuencia. Es aclaratoria, al respecto, una reciente Sentencia del Tribunal Supremo, de 11 de noviembre de 2003 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª, NFJ016065), en un recurso de casación en el que se debatía si una comprobación de valores que había sido incluida en un Acta de Disconformidad de la Inspección de Tributos del Estado, podía ser

impugnada autónomamente en cuanto a ser una comprobación valorativa o bien, si al estar inmersa en un acto de trámite, el Acta de Inspección, era inimpugnable como tal y sólo como «Anexo» al acto administrativo de liquidación que resultase de aquélla.

Por su parte, debe recordarse la doctrina de la ya mencionada Sentencia del Tribunal Constitucional 194/2000, de 19 de julio (NFJ009087) la cual supuso una importante restricción a la hora de manejar, por parte de la Administración, –aunque en este caso el reproche se dirigía directamente al legislador–, conceptos jurídicos indeterminados al fijar la realización de los hechos imponibles. En efecto señala esta STC (FD 7.ª) que: «No es preciso un excesivo esfuerzo de imaginación para concluir que son varias las causas por las que el "valor comprobado" por la Administración tributaria a los efectos del ITP puede exceder en más del 20 por 100 del declarado por las partes. Desde luego, no puede descartarse entre tales motivos que se haya faltado a la verdad en el precio de la operación con el ánimo de defraudar. Pero junto a éste existen muchos otros –no excepcionales– ajenos al incumplimiento del deber de contribuir, como, por ejemplo, la **discrepancia sobre el valor del bien o derecho transmitido, la de la situación coyuntural del mercado, la necesidad perentoria de liquidez o, en simple desconocimiento de los precios del mercado**». Como puede observarse, sin ánimo exhaustivo, aduce el TC hasta cuatro supuestos en los cuales puede matizarse o, incluso, impedir la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados que venía realizando la Administración o que, mejor dicho, había posibilitado el legislador en la norma declarada inconstitucional. Y refiriéndose a dicha norma concreta añade el TC que: «Tampoco puede afirmarse que declarar como "valor real" a efectos del ITP una magnitud diferente en más de un 20 por 100 el valor comprobado por la Administración sea una conducta de la que razonablemente pueda presumirse que, en la mayoría de las ocasiones, se está ocultando el precio real de la transmisión. Tal conjetura sería lógica y razonable si nuestro ordenamiento fijara el contenido exacto de la expresión "valor real" que emplea el artículo 110 LITP. Sucede, sin embargo, que el "valor real" –al que debe reconducirse el valor comprobado del que habla la disposición adicional cuarta– es una magnitud indeterminada, en tanto que ni determina que debe entenderse por valor real, ni especifica los parámetros que deben emplear en todo caso los sujetos pasivos del ITP para determinarlo.

Y añadía esta STC en su FD 9.º: «Ciertamente la LGT (art. 52) establece unos "medios" con arreglo a los cuales la Administración tributaria podrá comprobar "el valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos del hecho imponible", medios de comprobación... a los que habrá de sujetarse en todo caso cuando, a los efectos del ITP, pretenda cuantificar el valor real de los bienes o derechos transmitidos. Y también es cierto que **tanto la referencia al "valor real" –por muy indeterminados que resulten los vocablos "valor" y "real"– cuanto la existencia de estos medios tasados de comprobación para determinarlo, permiten rechazar que la norma autorice a la Administración para decidir con entera libertad el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda o, lo que es igual que, en detrimento de la reserva de ley recogida en el artículo 133.1 CE, le esté permitido cuantificar, sin límite alguno, un elemento esencial del tributo**. Estamos aquí, como en otros supuestos (STC 233/1999, NFJ008394, de 16 de diciembre, FJ 19.ª), ante una fórmula –el "valor real"– que impone a la Administración la obligación de circunscribirse, dentro de una esfera de apreciación, a unos criterios de naturaleza técnica que no puede obviar, de manera que puede afirmarse que la ley impide que aquélla adopte decisiones que puedan calificarse desde la perspectiva analizada, como libres, antojadizas, en suma, arbitrarias».

#### IV.2.2. Las presunciones (art. 108).

Recoge el artículo 108 de la LGT, en sede de la prueba, en los procedimientos tributarios la tradicional distinción entre las presunciones *iuris et de iure* y las *iuris tantum* al disponer que:

«1. Las presunciones establecidas por las normas tributarias pueden destruirse mediante prueba en contrario, excepto en los casos en que una norma con rango de ley expresamente lo prohíba.

2. Para que las presunciones no establecidas por las normas sean admisibles como medio de prueba, es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano».

Regula además la LGT, específicamente, dos tipos de presunciones, las cuales admiten prueba en contrario:

- la presunción de **titularidad** del artículo 108.3 a la que ya se aludió anteriormente al hablar del concepto de «actividad».
- La presunción de **certeza** del artículo 108.4 respecto de los datos y elementos de hecho consignados en autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios.

El Dictamen del Consejo de Estado no se pronunció respecto a dicha figura, ni se suscitó debate en su último trámite parlamentario.

Sin embargo, el instituto de las presunciones ha sido visto, por lo general, con prevención por la doctrina.

La jurisprudencia ha establecido los límites que tanto para el legislador como para la Administración que las invoque deben concurrir en la aplicación de las presunciones en materia tributaria. Podríamos decir que son, esencialmente, cuatro, consecuencia todos ellos del más general de certeza y seguridad jurídica *ex* artículo 25.1 CE. Serían:

- **razonabilidad,**
- **congruencia,**
- **posibilidad de prueba en contrario, y**
- **sujeción según la capacidad económica manifestada.**

Retomando la cita de la repetida Sentencia 194/2000, de 19 de julio, del TC (NFJ009087) en la misma (FD 7.º) se afirma que: «El precepto impugnado viene, por tanto, a establecer una presunción *iuris et de iure* de defraudación en aquellos casos en que las partes han declarado un valor inferior en más de un 20 por 100 al comprobado por la Administración como "valor real", otorgando, en consecuencia, un mismo tratamiento a comportamientos de muy diversa naturaleza. Es decir, y para evitar el fraude fiscal que se produce o podría producir en uno de los tributos que gravan las transmisiones onerosas *inter vivos*, la ley se limita a establecer un tope a partir del cual las diferencias entre el valor comprobado y el declarado, amen de las consecuencias previstas con carácter general en el ordenamiento tributario por el ordenamiento tributario para tales negocios jurídicos, llevarán aparejada un "agravamiento fiscal". La norma ni establece excepciones, ni tiene en consideración las razones por las que existen las diferencias de valor».

La conclusión que efectúa la Sentencia del TC es clara en un doble sentido:

- Las presunciones no pueden convertirse en ficciones.
- La correcta técnica constitucional impide que la norma o su aplicación establezca supuestos mixtos que introduzcan confusión y lleguen, incluso, a vulnerar el principio de capacidad económica.

En este sentido señala que: «el precepto establece la ficción de la existencia de un acto de liberalidad. En efecto, por el solo hecho de que se haya consignado un valor en el documento que refleja la transmisión sensiblemente inferior al comprobado, finge **sin admitir prueba en contrario**, que el transmitente ha donado al adquirente una cantidad equivalente al exceso comprobado y, en consecuencia, grava dicha operación como si de una transmisión a título lucrativo se tratase... es decir, grava una misma adquisición o, más exactamente, un tramo de la misma (el equivalente del exceso comprobado), como una donación y como una compraventa.

Estamos ante un acto del legislativo que otorga un mismo tratamiento a situaciones disímiles que tienen una solución distinta con carácter general en nuestro ordenamiento tributario, a saber, hipótesis en las que, al ocultar el precio efectivamente pactado, se ha cometido un ilícito tributario...en las que se simulado el verdadero negocio...o, en fin, en las que ha existido una mera discrepancia respecto del valor del bien o derecho objeto de la transmisión (para los que, en principio, está prevista una liquidación complementaria con exigencia de los correspondientes intereses de demora». Y en su FD 8.º, concluye la STC: «No cabe duda que la disposición adicional cuarta de la LTPP, al establecer la ficción de que ha tenido lugar al mismo tiempo la transmisión onerosa y lucrativa de una fracción del valor del bien o derecho, lejos de someter a gravamen la verdadera riqueza de los sujetos intervinientes en el negocio jurídico hace tributar a éstos por una riqueza inexistente, consecuencia esta que, a la par que desconoce las exigencias de la justicia tributaria que dimanen del artículo 31.1 CE, resulta también claramente contradictoria con el principio de capacidad económica reconocido en el mismo precepto... En suma, aunque la finalidad perseguida sea constitucionalmente legítima –la lucha contra el fraude fiscal– la prestación tributaria no puede hacerse depender de situaciones que no son expresivas de capacidad económica porque, siendo muy amplia la libertad del

legislador a la hora de configurar los tributos, éste debe, «en todo caso, respetar los límites que derivan de dicho principio constitucional, que quebraría en aquellos supuestos en que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia» [STC 221/1992 (NFJ002247), FJ 4; en el mismo sentido 214/1994 (NFJ003410) FJ 5,C].

### **IV.3. Elementos indeterminados según la naturaleza de la terminación de los procedimientos administrativo-tributarios.**

Se hace referencia a los mismos según el mayor o menor grado de acuerdo que exista respecto a la finalización de la relación jurídico-tributaria generada y su aplicación entre la Administración y los obligados tributarios.

#### *IV.3.1. Terminación convencional.*

Posiblemente las mayores innovaciones de la nueva LGT en nuestro sistema tributario proceden de la introducción de medios convencionales a fin de lograr, mediante acuerdos entre los obligados tributarios y la Administración la disminución de la elevada litigiosidad existente, en aras de lograr una mayor eficacia en la gestión y en la recaudación tributaria. Se exponen a continuación los mismos (el primero, ya preexistente), así como la constatación de que su aprobación normativa no estuvo exenta de polémicas.

##### IV.3.1.1. Los acuerdos previos de valoración (art. 91).

El Dictamen del Consejo de Estado acerca del borrador de la nueva LGT exponía en su apartado B12 (página 30 del mismo): «Sobre los acuerdos previos de valoración. El proyecto no parece haber recogido la figura de los acuerdos previos de valoración a efectos fiscales de rentas, productos, bienes gastos y demás elementos del hecho imponible que contempla con carácter general (aunque deben regularse por la ley de cada tributo) el artículo 9 de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.

Convendría introducir esta figura, actualmente prevista, por ejemplo, en el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes (valoración de los gastos de dirección y generales de administración de los establecimientos permanentes situados en España: artículo 17.1.b. d") de la Ley 4/1998)».

Cabe añadir que otras normas preveían ya dicha figura, así, singularmente en los artículos 16 y siguientes y artículo 28 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, Real Decreto 5377/1997, de 14 de abril, respecto a la valoración previa de operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas, gastos de investigación y desarrollo, de apoyo a la gestión y coeficiente de subcapitalización, así como gastos correspondientes a proyectos de investigación científica o innovación tecnológica, respectivamente.

Consecuentemente con dicho criterio el artículo 91 del Proyecto de la LGT recogió la figura de los acuerdos previos de valoración, precepto que, equivalentemente, resultó aprobado. Dispone, en líneas generales que los obligados tributarios podrán solicitar a la Administración tributaria, cuando las leyes o los reglamentos propios de cada tributo así lo prevean, que determine con carácter **previo y vinculante** la valoración a efectos fiscales de rentas, productos, bienes, gastos y demás elementos determinantes de la deuda tributaria. Dicha valoración se formulará por escrito, acompañándola de una propuesta de valoración formulada por el obligado tributario. Respecto a ella la Administración tributaria podrá efectuar labores de comprobación (art. 91, apdos. 1 a 3). La Administración contestará por escrito, motivadamente, y en caso de que no lo haga, se establece el criterio del silencio positivo, entendiéndose aceptada la valoración formulada por el interesado (art. 91.4). El procedimiento, una vez resuelta la indeterminación tiene dos consecuencias: «En tanto no se modifique la legislación o varíen significativamente las circunstancias económicas que fundamentaron la valoración, la Administración tributaria que hubiera dictado el acuerdo estará obligada a aplicar los valores expresados en el mismo. Dicho acuerdo tendrá un plazo máximo de vigencia de tres años excepto que la normativa que lo establezca prevea otro distinto (art. 91.5). En contrapartida de esta fijación y seguridad temporal establece el artículo 91.6 que los obligados tributarios no podrán interponer recurso alguno contra los acuerdos previos de valoración regulados por el artículo 91 y normas concordantes. Sí pueden hacerlo contra el acto o actos administrativos que se dicten posteriormente en aplicación de las valoraciones incluidas en el acuerdo.

Existe, pues, un doble ámbito de indeterminación en dicho precepto: el hecho mismo de la valoración que efectúa la Administración o su ajuste respecto a la planteada por el obligado tributario y, en segundo lugar, la apreciación que puede realizarse durante un período de tres años en general, o según el previsto en las normas particulares, de circunstancias que se refirieran a la evolución normativa o de las variaciones que modifiquen «significativamente las circunstancias económicas» que fundamentaron la valoración efectuada por la Administración tributaria (art. 91.5).

Apreciando tal indeterminación, en el debate ocurrido en el Parlamento, se suscitaron tres objeciones a dicha regulación normativa, las cuales no fueron, finalmente, aceptadas:

- a) La de **restricción del plazo de vigencia**. La enmienda número 147 del Grupo Parlamentario Socialista en el Senado propuso suprimir la expresión «o varíen significativamente las circunstancias económicas que fundamentaron la valoración» justificándola en el sentido de que la supresión pretendía reforzar el principio de seguridad jurídica al entender que, si se toma en consideración que los acuerdos de valoración deben prever su plazo de vigencia parece lógico que, si es previsible que las valoraciones afecten a supuestos susceptibles de cambios coyunturales, lo que debe restringirse es dicho plazo de vigencia, pero no incluir una cláusula de salvaguardia que, en la práctica, desvincula a la Administración tributaria de sus propios actos.
- b) La de la **impugnabilidad**. Es la de la enmienda número 148 del mismo Grupo, según la cual no se aprecian razones para excluir la posibilidad de impugnación de los actos de la Administración en esta materia, puesto que el precepto regula no sólo la aceptación o no

de la propuesta formulada por el contribuyente, sino la posibilidad de la Administración de emitir la valoración vinculante que estime oportuna (apartado 4 del artículo 91); en este último caso, sin duda, se establecen obligaciones para los sujetos pasivos, por lo que los mismos *deben tener derecho a su impugnación sin necesidad de la ulterior liquidación*.

- c) La del **dictamen pericial**. La enmienda número 275 del Grupo Parlamentario Catalán en el Senado (CiU), proponía que dado que la valoración presentada por el contribuyente tiene efectos vinculantes para la Administración si ésta no emite los acuerdos de valoración en los plazos previstos por las normas, según el artículo 91.4, debiera exigirse que la propuesta de valoración formulada por el obligado tributario viniera firmada por un perito con titulación adecuada a la naturaleza del bien objeto de valoración.

#### IV.3.1.2. Las actas «con acuerdo» (art. 155).

El artículo 155 de la LGT regula las denominadas «actas con acuerdo», las cuales como señala la Exposición de Motivos de la ley «constituye una de las principales modificaciones que introduce la ley, como instrumento al objetivo... de reducir la conflictividad en el ámbito tributario. Las actas de acuerdo están previstas para supuestos de especial dificultad en la aplicación de la norma al caso concreto o para la estimación o valoración de elementos de la obligación tributaria de incierta cuantificación».

Desarrollando estos principios, el artículo 155 LGT concreta lo que son las «actas con acuerdo» en base al siguiente esquema:

- a) **Naturaleza:** constituye una facultad de la Administración que puede desarrollar con carácter previo a la liquidación de la deuda tributaria. Para ello es preciso una autorización previa o simultánea al momento de suscripción del acta por el órgano competente para liquidar [Art. 155.1 y 3, a)].

- b) **Presupuestos objetivos.** Tales actas pueden surgir en tres supuestos:

- Cuando para la elaboración de las propuestas deba concretarse la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados.
- Cuando resulte necesaria la apreciación de los hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto.
- Cuando sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria.

Arrancan, pues, tales actas en un doble contexto: situaciones tributarias en las que aparezca alguna incerteza e intento de evitar o disminuir la litigiosidad. Ahora bien, incluso dentro de este contexto tanto en el primer supuesto, conceptos jurídicos indeterminados, como

en el tercero, valoraciones, es posible acudir a precedentes jurisprudenciales o doctrinales o, en el caso de las estimaciones, al contraste de tasaciones periciales o técnicas. Ahora bien, en el caso de la «apreciación de los hechos determinantes» puede afirmarse que nos encontramos ante una norma jurídica «en blanco» cuya aplicación dependerá, en definitiva, del criterio del órgano administrativo correspondiente con el correspondiente riesgo para el principio de igualdad entre todos los contribuyentes. Ciertamente es que el artículo 155.2 exige para tales Actas, además de los requisitos generales del artículo 153, una especial referencia a su fundamentación, valoraciones, estimaciones o propuesta de sanción.

- c) **Garantías y perfeccionamiento.** El acta precisa la constitución de un depósito, aval o garantía suficiente (art. 155.1.b) y supone un acuerdo que se perfeccionará mediante la suscripción del acta por el obligado tributario o su representante y la inspección de los tributos (art. 155.4) términos que nos remiten, pese a tratarse de un procedimiento administrativo, a la figura civilista del consentimiento obligacional que establecen entre otros los artículos 1.091 y 1.254 del Código Civil.
- d) **Efectos.** El Acta con acuerdo tiene un doble efecto obvio. En cuanto a la cuota tributaria, se supone que su naturaleza transaccional se reflejará en una minoración que asume el contribuyente, el cual garantiza el pago y asume la Administración la cual mediante la quita de sus derechos se satisface con el pago. En cuanto a las sanciones procedentes, dispone el artículo 155.2.c) que el Acta debe contener la «cuantificación de la propuesta de sanción que en su caso proceda, a la que será de aplicación la reducción prevista en el apartado 1 del artículo 188 de esta ley sí como la renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador».
- e) **Impugnación.** El acta con conformidad supone un acuerdo que vincula tanto a la Administración como al obligado tributario. Por ello establece el artículo 155.6 que: «La sanción y liquidación derivadas del acuerdo sólo podrán ser objeto de impugnación o revisión en vía administrativa por el procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho previsto en el artículo 217 de esta ley, y sin perjuicio del recurso que pueda proceder en vía contencioso-administrativa por la existencia de vicios en el consentimiento».

No cabe duda de que esta última posibilidad, la de impugnación por existencia de vicios en el consentimiento, puede dar lugar a recursos, no tanto en cuanto a contribuyentes personas físicas pero sí en cuanto a entidades societarias, sean supuestos de abuso de poderes, de cambios de accionariado en sociedades o de disconformidad en la gestión de los administradores.

Ya se señaló la novedad que ha supuesto el precepto del artículo 155 LGT en nuestro sistema tributario y ello se reflejó en el debate parlamentario sobre el mismo.

El Dictamen del Consejo de Estado relativo al anteproyecto de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre (BOE 31-12-1963) LGT, era ya crítico respecto a la introducción de dicha figura como diferente de las «actas de conformidad». De inicio se alababan algunas virtudes de ellas: se preten-

de reducir la conflictividad en materia tributaria, representa un paso hacia fórmulas convencionales de reducción de terminación de los procedimientos tributarios, supone para la Administración tributaria mayor seguridad en el cobro, al exigir garantía previa y reducir la posibilidad de impugnación posterior, teniendo, pese a su novedad en el ordenamiento español algunas figuras equivalentes en países anglosajones o en Italia. A su vez, para el obligado tributario supone una mayor y más pronta certeza sobre las consecuencias de su conducta tributaria así como una reducción significativa en las posibles sanciones. Por todo ello el Órgano Consultivo no objetaba al precepto su oportunidad sino su imprecisión y falta de claridad.

Señalaba el dictamen que los principales problemas de la figura eran dos:

- legalmente podrían atentar contra el principio de indisponibilidad de la deuda tributaria y su proximidad a una forma de transacción.
- constitucionalmente podría objetarse la limitación que suponen dichas actas al principio de revisión jurisdiccional.

Pero además de estas cuestiones de fondo se objetaban deficiencias en la claridad del precepto, así como que los supuestos a los que se aplicaría son oscuros e imprecisos. Se decía: el primer supuesto, «cuando deban aplicarse conceptos jurídicos indeterminados» puede ser aceptado. Pero sería preferible decir: «cuando para la elaboración de la propuesta de regularización se haya de proceder a la concreción de conceptos jurídicos indeterminados» (esta redacción, con ligeras variantes es la que figura en la redacción final de la L 230/1963, de 28 de diciembre, (BOE 31-12-1963) LGT).

Pero añadía el Consejo de Estado: «El segundo es totalmente rechazable y su formulación resulta tautológica y vacía. En definitiva viene a señalar que la Administración puede llegar a acuerdos cuando "resulte necesario para la aplicación de la norma a los hechos del caso concreto (redacción finalmente aprobada con la supresión a la mención a "los hechos"). Dicho de otro modo: que podrá llegar a un acuerdo cuando crea que es necesario llegar a un acuerdo. O desde la perspectiva de la norma tributaria: que habría normas tributarias aplicables imperativamente a los contribuyentes (incluso sin su acuerdo) y otras cuya "correcta aplicación haría necesario un acuerdo previo con el contribuyente. Debe ser suprimido. (Ya se ha mencionado que el legislador no siguió este criterio del dictamen). Con esta crítica el Consejo de Estado, sin mencionar tales términos, venía a decir que, legalmente, se estaba institucionalizando lo que ya desde tiempos preconstitucionales se venía conociendo entre los profesionales del Derecho tributario como "Tarifa Cuarta" o, más coloquialmente, "tarifazo"».

El tercer supuesto: «cuando sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos ...» parecía aceptable para el Consejo de Estado.

Añade el dictamen otros tres principios que deben concurrir en esta figura: prudencia en su aplicación; competencia, reservando la decisión de su levantamiento a los más altos titulares de la Inspección y transparencia debiendo permitir que los criterios básicos de concreción, estimación,

valoración, etc., derivados de las actas suscritas con acuerdo pudiesen ser conocidas en la forma que se determine reglamentariamente (el art. 153.2 y 3 de la L 230/1963, de 28 de diciembre, (BOE 31-12-1963) LGT, introducen mención a tales elementos de motivación, competencia y garantías).

Finaliza el dictamen respecto a dicho artículo 155 señalando que la ley puede, en principio, tasar los criterios de revisión jurisdiccional, aunque el lugar no sea el más apropiado. Pero no puede reducirse tal revisión a la posible existencia de «vicios en el consentimiento» como si de un mero contrato entre partes (o de una transacción se tratara). El acta y la consiguiente liquidación girada sobre el acuerdo siguen siendo actos jurídicos tributarios, sujetos a revisión por otras múltiples causas posibles, entre otras las de que dan lugar a la declaración de nulidad de pleno derecho de actos firmes, cuyo conocimiento en modo alguno cabría vedar a la jurisdicción competente, cuando entienda de un recurso, dado que los actos ni siquiera son firmes (art. 217 de la L 230/1963, de 28 de diciembre (BOE 31-12-1963) LGT).

Respecto a la tramitación parlamentaria del precepto en su fase final, en el Senado, pueden destacarse algunas enmiendas.

La presentada por el Grupo Parlamentario Socialista con el número 163 recogió explícitamente los argumentos del Dictamen de Consejo del Estado yendo, eso sí, más allá del mismo, al solicitar, por completo, la supresión de dicho artículo 155, es decir, de las «actas en acuerdo», reiterando las dudas suscitadas por el Consejo de Estado, añadiendo que este precepto «va a introducir así en nuestro ordenamiento un sistema de actuación de la Administración tributaria basado en el acuerdo, la transacción y, en definitiva, en la discrecionalidad –cuando no la arbitrariedad–, extremos todos ellos contrarios al principio de indisponibilidad de los ingresos públicos y al rigor con que deben gestionarse los derechos de la Hacienda pública. No cabe duda tampoco de que la utilización abusiva de conceptos jurídicos indeterminados, junto a las amplias potestades de oscuros e imprecisos límites que se otorgan a la Administración tributaria pueden incidir muy negativamente en el principio de igualdad de todos los contribuyentes ante la ley pues a nadie escapa que la situación de los mismos será muy distinta en función de su distinta capacidad para "negociar, en el caso concreto, la aplicación de la norma tributaria". Las anteriores consideraciones no pueden obviarse por una continuada y genérica apelación a la reducción de litigiosidad, pues no se trata de conseguir, a cualquier precio, el fin perseguido, sino de asegurar que los contribuyentes, pero también la Administración tributaria, ajusten sus actuaciones al marco legalmente predeterminado, no existiendo regulaciones que puedan dar lugar a efectivas infracciones de los principios de igualdad, equidad y justicia tributaria».

Finalmente, puede hacerse referencia a la enmienda n.º 292, presentada por el Grupo Parlamentario Catalán (CIU) en el Senado, la cual contiene, sin duda, un bienintencionado principio garantista, pero que, en la práctica, hubiera originado un galimatías procedimental. Proponía redactar el artículo 155.2 referente a las actas con acuerdo las cuales se tramitarían con arreglo al siguiente procedimiento: «A) La solicitud del obligado determinará la apertura del procedimiento de acuerdo, una vez la inspección haya ultimado las tareas necesarias para la propuesta de regulari-

zación. B) Recibida esta solicitud, el actuario remitirá el expediente a la Oficina Técnica, cuyo jefe designará el funcionario que haya de intervenir en el procedimiento. C) El obligado tributario hará una propuesta de acuerdo por escrito que se confrontará con la que haga el actuario en una sesión oral dirigida por el funcionario de la Oficina Técnica designado al efecto, quien podrá intervenir en el acto impulsando el acuerdo y fijar una segunda sesión oral con este fin. D) El procedimiento podrá finalizar con el acuerdo sobre la deuda o con el sometimiento de las cuestiones controvertidas al arbitraje del funcionario de la Oficina Técnica que haya intervenido en el procedimiento». Merece especial examen el redactado de su letra c).

Como apunte final, puede señalarse que una Resolución de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración tributaria de 3 de febrero de 2005 (BOE de 11 de febrero) ha aprobado el modelo al que se ceñirán tales «actas con acuerdo».

#### *IV.3.2. Terminación conflictiva.*

##### *IV.3.2.1. La declaración de conflicto en materia tributaria (arts. 15 y 159).*

Según la Exposición de Motivos de la LGT en ella, en la sección 3.<sup>a</sup> de su Título I: «se revisa en profundidad la regulación del fraude de ley que se sustituye por la nueva figura del "conflicto en la aplicación de la norma tributaria", que pretende como un instrumento efectivo de lucha contra el fraude sofisticado, con superación de los tradicionales problemas de aplicación que ha presentado el fraude de ley en materia tributaria.»

La última afirmación es cierta en su apreciación dados, no ya los problemas, sino la casi total ineficacia o inaplicación que ha supuesto la figura del fraude de ley en el ámbito tributario, pese a tratarse de una figura plenamente contemplada en el Derecho civil (art. 6.º, 4). Pero también es exacto decir que este nuevo concepto, junto con el de las actas en acuerdo y el de la responsabilidad de los contratistas *ex* artículo 43.1.f) LGT, es de los que han merecido mayor controversia tanto doctrinal como parlamentaria por lo cual, a estas alturas, cabe albergar la duda de si su destino práctico no será igual –por inoperante– al del fraude de ley y se seguirá fijando la controversia en el terreno tributario acudiendo a otras figuras más tajantes como la de la apreciación de la existencia de simulación, regulada por el artículo 16 LGT.

Las normas que regulan la declaración de conflicto en materia tributaria se contienen en los artículos 15 y 159 de la nueva LGT.

Analíticamente puede sistematizarse dicha figura en base a:

**1.º Supuestos de aplicación.** Son cuatro, según el artículo 15.1, referentes a actos o negocios que:

- eviten totalmente la realización del hecho imponible.
- la eviten parcialmente.
- minoren la base imponible.
- o minoren la deuda tributaria.

**2.º Circunstancias concurrentes** en los actos o negocios susceptibles de incurrir en el conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Son dos según el artículo 15.1 LGT:

- «a) que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.
- b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.»

**3.º Informe previo.** Según los artículos 15.3 y 159 LGT, para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será preciso el previo informe favorable de una Comisión consultiva constituida por dos representantes del órgano competente para contestar las consultas tributarias escritas (en la Administración Central, actualmente, la Dirección General de Tributos) y por dos representantes de la Administración actuante. Se prevé un trámite previo de audiencia para que en un plazo de 15 días el interesado presente alegaciones o proponga las pruebas que estime procedentes antes de que el órgano actuante remita el expediente a la Comisión consultiva. El plazo para emitir dicho informe se establece en tres meses (art. 159.4).

**4.º Efectos de la aplicación del conflicto.** Básicamente son dos:

- a) El informe de la Comisión consultiva vinculará al órgano de inspección sobre la declaración de conflicto en la aplicación de la norma. Ni el informe ni los actos dictados para la declaración del conflicto son susceptibles de recurso o reclamación pero, posteriormente, en los que se interpongan contra los actos o liquidaciones resultantes de la comprobación podrá plantearse la procedencia de haberse suscitado la declaración de conflicto (art. 159.6 y 7 LGT), y
- b) En la liquidación que resulte de la aplicación de este procedimiento «se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora, **sin que proceda la imposición de sanciones**. Este último inciso, la no sancionabilidad, es el que ha merecido mayor debate doctrinal y parlamentario.

Debe reconocerse que esta postura es la que, doctrinalmente, ha merecido mayor respaldo.

Ya el Dictamen del Consejo de Estado relativo al Anteproyecto LGT propugnaba en su apartado A.8, (página 19) que: «En cuanto a la liquidación de cuotas e intereses ha de preverse la deducción de las cantidades pagadas como consecuencia de los negocios realizados. Finalmente y por lo que se refiere a las sanciones, frente a una postura extrema que apostaría por la supresión del inciso que excluye la aplicación de sanciones en estos casos, se realizan las siguientes propuestas: en primer lugar, el tributo eludido no puede dar lugar a sanción alguna, porque no se ha realizado el hecho imponible, ni habría por tanto obligación de declarar; en segundo lugar, los actos y negocios realizados pueden dar lugar a sanciones siempre que no se declaren adecuadamente; en fin, cabe imponer sanciones por infracción simple, por negativa u obstrucción a la actuación de comprobación e inspección una vez abierto el procedimiento especial».

Asimismo, algún autor como J.J. FERREIRO LAPATZA propuso la introducción de un precepto, igual al ahora vigente según el artículo 15.3 LGT, referente a la no imposición de sanciones en dicho tipo de expedientes criticando su inclusión en el anteproyecto remitido al Consejo de Ministros: «Con ello se pretende, en efecto, dejar en manos de la Administración no sólo la aplicación analógica de las normas tributarias, sino también la aplicación analógica de sanciones de tipo penal, dejando así en manos de la administración no solo el uso en la aplicación de las normas, sino el abuso en la aplicación por la propia Administración de la norma tributaria elegida por ella para agravar al máximo hechos gravados o menos gravados». Concluye dicho autor que tal norma sancionadora es confusa e inútil. Lo primero en base al brocardo *qui iuro sui utitur neminem laedit*, al confundir el abuso de un derecho con la infracción la cual presupone la inexistencia del tal derecho, y la inutilidad pues si la maquinación contiene un ánimo fraudulento se estaría ante una simulación o, incluso, ante la realización del tipo penal previsto por el artículo 305 CP.

Por el contrario, las intervenciones parlamentarias, en la última fase de la tramitación del proyecto de la LGT, incidieron en cuestionar dicho criterio de no sancionabilidad.

Así, la enmienda n.º 118 del Grupo Parlamentario Socialista en el Senado. «De acuerdo con la exposición de motivos del Proyecto de Ley, con este precepto se pretende la revisión en profundidad de la regulación del fraude de ley y la configuración de un "instrumento efectivo de lucha contra el fraude sofisticado". Si es cierta la intención de la norma resulta difícil de explicar que se impida sancionar las conductas que articulan fraudes de esta naturaleza. Por ello se propone contemplar esta posibilidad –que, de conformidad con la propuesta de sanción, se encontrará referida a la existencia de una maquinación realizada con ánimo defraudatorio–, modificando la calificación del supuesto de conflicto a abuso. Se considera igualmente que se respeta el principio de legalidad y tipicidad de las infracciones administrativas, pues las conductas están suficientemente definidas.

Por otra parte, y no desconociéndose la dificultad para la aplicación de una norma de estas características, resulta esencial que los contribuyentes puedan considerar los criterios básicos de aplicación de la existencia de abuso en la aplicación de la norma tributaria.

Por su parte, el grupo Parlamentario en el Senado de Convergencia i Unió presentó las enmiendas números 244 a 247 referidas al artículo 15. En la primera se proponía que comenzase tal artículo: «La concreción del fraude de ley en el ámbito tributario se limita al denominado conflicto en la

aplicación de la norma tributaria», argumentando que se trataba de aclarar la filosofía que subyace en la aplicación de la norma tributaria que no es otra que la sustitución de la antigua figura del fraude de ley contemplado en el artículo 24 de la anterior LGT. Asimismo (Enmienda 245) se propuso sustituir la expresión «efectos jurídicos o económicos relevantes» por la de «efectos jurídicos o económicos válidos», alegando una doble motivación: el de alegar el precedente legislativo ya plasmado en el artículo 110 de la LIS, a fin de reforzar la seguridad jurídica y en segundo lugar exponían que: «la lógica de un sistema jurídico moderno no debe permitir la aplicación de un mecanismo como el previsto en el artículo 15 en aquellos supuestos en los que los actos o negocios se han realizado por razones empresariales válidas. Adviértase que con la redacción actual, aun cuando concurra dicha motivación empresarial válida la Administración podrá rechazar el criterio del contribuyente si considera que dicha motivación empresarial válida no resulta relevante. Se considera que con una norma como la descrita, se insta en España la pura interpretación económica, generando una enorme inseguridad jurídica y augurando una elevada conflictividad.

Todo ello sin perjuicio de considerar que se trata de un exceso en la labor apreciativa de los funcionarios de la Administración tributaria. Si una operación económica o empresarial es válida *per se*, al margen de motivaciones fiscales no debería posteriormente poderse declarar como incorrecta a efectos fiscales por el hecho de que se considere que dicha "validez económica" no se considera "relevante por la Administración". Con independencia del criterio que pueda merecer esta enmienda debe apuntarse que ambos términos "validez" y "relevancia" son los que han generado mayores controversia entre los contribuyentes y la Administración tributaria al aplicar el artículo 110 de la LIS y, seguramente, reaparecerán con este artículo 15 LGT.

Consecuentemente con lo anterior, el Grupo Parlamentario de CiU en el Senado enmendó el artículo 159 LGT, proponiendo (Enmienda n.º 297) que, para reforzar la independencia de la Comisión que ha de emitir el correspondiente informe en el expediente de conflicto, la Administración actuante no formase parte de la misma sino que estuviera compuesta por dos representantes del órgano competente para contestar las consultas tributarias escritas (normalmente la DGT) actuando uno como Presidente, y por dos representantes del Consejo de Defensa de los Contribuyentes». Siendo loable la propuesta, en particular en su último inciso, no se entiende bien si el principio de independencia no debe también conjugarse con el de congruencia pues tan Administración es la actuante, como se aprobó finalmente, como la consultiva, y así se recoge en el artículo 159.1 LGT.

#### IV.3.2.2. La interdicción de la *reformatio in peius*.

La nueva LGT establece en su artículo 237 bajo el epígrafe «Extensión de la revisión en vía económico-administrativa» en su primer apartado que «Las reclamaciones y recursos económico-administrativos someten a conocimiento del órgano competente para su resolución todas las cuestiones de hecho y de Derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados, sin que en ningún caso pueda empeorar la situación inicial del reclamante».

Este artículo plantea dos cuestiones tradicionales en la configuración de las resoluciones de los Tribunales:

- El principio de universalidad en la apreciación de los mismos respecto a las pretensiones de los litigantes, sean de hecho o de derecho, en base esto último al lema *iura novit curia*, con sujeción todo ello al estricto contenido de los expedientes según la expresión del brocardo «lo que no está en el sumario no está en el mundo».
- El llamado principio de la interdicción de la *reformatio in peius* según el cual la situación de la parte más débil en el conflicto, en este caso el interesado tributario, no puede ver agravada su situación inicial como consecuencia de su recurso a los Tribunales, consecuencia, por otra parte, lógica en base al principio de tutela judicial efectiva que consagra la Constitución.

Sin embargo, en las liquidaciones tributarias revisadas por los tribunales plantean un problema singular que debe casarse con el concepto indeterminado «empeorarse» que utiliza la LGT. En efecto, la Resolución Judicial puede anular el acto administrativo reconociendo la pretensión del contribuyente o bien confirmarlo o bien modificarlo disminuyendo la liquidación. En este supuesto, la fase de ejecución en forma de nuevo acto administrativo dictado cumplirá el principio de no empeoramiento de la situación del interesado al liquidar una cuota menor y, consecuentemente, una menor sanción proporcional. La cuestión no es sin embargo tan sencilla si se plantean dos problemas adicionales:

- Si la situación del contribuyente a efectos de considerar su empeoramiento o no debe referirse al conjunto de los ejercicios regularizados, en suma de todos ellos.
- Y si en dicha situación pueden tenerse en cuenta los intereses de demora en el lapso, normalmente dilatado, entre el que se dictó el acto administrativo inicial y aquel en el que recae la Resolución Judicial que lo modifica.

Tuvo que ser el Tribunal Supremo quien abordase ambas cuestiones.

Así, el Tribunal Supremo, en Sentencia de 28 de noviembre de 1997 dictada en recurso de casación en interés de ley y siendo su ponente don Alfonso Gota Losada estableció en su Fundamento de Derecho Quinto que: «Cuando la reclamación se estima total o parcialmente no ha lugar, como hemos dicho reiteradamente, a exigir intereses de demora por la suspensión...y esto es fundamental, cuando se anula un acto administrativo de liquidación, cuya ejecución se halla suspendida, al estimar parcialmente un recurso administrativo o jurisdiccional, no ha lugar, evidentemente a exigir intereses de demora suspensivos (art. 64.1 LGT) por el tiempo que ha durado la suspensión, pero al practicar la nueva suspensión procederá exigir el interés de demora del artículo 58.2.b) de la LGT, girados sobre la cuota liquidada de nuevo, y calculados por el período de

tiempo que media desde el día siguiente a la terminación del plazo de la declaración-autoliquidación, hasta la fecha en que se entiende practicada la nueva liquidación, es decir, el interés suspensivo (art. 61.4 LGT) es sustituido por el interés de demora (art. 58.2.b LGT) respecto de la nueva cuota procedente conforme a Derecho, según la resolución administrativa o la sentencia de que se trate.

El artículo 26 de la LGT define a los intereses de demora como una obligación accesoria (respecto a la obligación tributaria principal) y en su apartado 5.º dicho artículo 25 establece que: «En los casos en que resulte necesaria la práctica de una nueva liquidación como consecuencia de haber sido anulada otra liquidación por una resolución administrativa o judicial, se conservarán íntegramente los actos y trámites no afectados por la causa de anulación con mantenimiento íntegro de su contenido, y exigencia de la nueva liquidación».

A continuación establece dicho artículo 25.5 las fechas de cálculo de dichos intereses los cuales siguiendo la estructura que se contenía ya en la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de diciembre de 2001:

- *Dies a quo*: la fecha de inicio del interés de demora será la misma que de acuerdo con el apartado 2 de este artículo 25 hubiera correspondido a la liquidación anulada.
- *Dies ad quem*: el interés se devengará hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación, sin que el final del cómputo pueda ser posterior al plazo máximo para ejecutar la resolución.

El artículo 26.2 LGT al enumerar los supuestos en que se exigirá el interés de demora dispone en su apartado c): «Cuando se suspenda la ejecución del acto salvo en el supuesto de recursos y reclamaciones contra sanciones durante el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo de pago en período voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa».

Como excepción señala el artículo 26.4 que no se exigirán, desde el momento del incumplimiento, intereses de demora desde el momento en que la Administración tributaria incumpla por causa imputable a la misma alguno de los plazos fijados en esta ley para resolver hasta que se dicte dicha resolución o se interponga recurso contra la resolución presunta. Tampoco cuando se incumplan los plazos máximos para notificar la resolución de las solicitudes de compensación, los actos de liquidación o la resolución de los recursos administrativos, siempre que, en este último caso se haya acordado la suspensión del acto recurrido.

Por ello, interpretando integradoramente los apartados 4 y 5 del artículo 26 LGT, debe entenderse que aun en los casos en que deba practicarse una nueva liquidación al haberse anulado la anterior habrá que descontar en el cálculo de los intereses de demora aquellos plazos o intervalos temporales imputables a la inactividad o retraso imputables a la Administración tributaria.

### IV.3.3. Terminación transaccional.

Puede decirse que la terminación normal en el desarrollo de la relación jurídico-tributaria consiste en el cumplimiento del objeto de la obligación tributaria principal cual es el pago de la cuota tributaria (así en el art. 19 LGT). Sin embargo, el legislador es consciente de que este pago no siempre ocurre en el tiempo y forma establecidos y por ello prevé junto a la obligación principal la existencia de otras obligaciones accesorias que supongan una compensación o indemnización por el incumplimiento. Tales obligaciones accesorias según el artículo 25.1.II de la LGT, el interés de demora, los recargos por declaración extemporánea y los recargos del período ejecutivo, así como aquellas otras que imponga la ley. En cambio, las sanciones tributarias no tienen la consideración de obligaciones accesorias (art. 25.2 LGT).

Con lo anterior es posible cuantificar el pago sea en lo principal o en lo accesorio en cuanto a esto último sea mediante un cálculo de intervalos temporales (art. 26 LGT) sea mediante aplicación de los porcentajes respectivos que, en materia de recargos establecen los artículos 27 y 28 LGT.

Pero ocurre con frecuencia, normalmente por dificultades económicas o de tesorería, que los obligados tributarios no pueden atender a los pagos tributarios de los que son deudores. Partiendo de que se trata de supuestos en los que no existe ánimo de elusión o fraude sino de verdadera dificultad, el legislador concede a la Administración diversas facultades para flexibilizar el pago tanto temporalmente o en cuanto al objeto en el que se concrete el mismo. Es en tales supuestos, de los que a continuación se enumeran los que sean, tal vez, más relevantes, donde pueden apreciarse elementos conceptuales de indeterminación a la hora de ser aplicados por la Administración tributaria actuante.

Se produce en ellos, pues, una actividad transaccional por parte de la Administración en el sentido que recoge para el verbo «transigir» el *Diccionario de la Real Academia Española*: consentir en parte con lo que no se cree justo (el cumplimiento en plazo de la deuda tributaria o la forma de pago de la misma, o, incluso su reducción) a fin de acabar con una diferencia, en este caso la falta de cumplimiento en tiempo y forma por parte del obligado tributario debido a circunstancias cuya razonabilidad debe apreciar dicha Administración.

#### IV.3.3.1. El aplazamiento o fraccionamiento de pagos (arts. 81 y 82).

Dispone el artículo 82.1 del LGT que «para garantizar los aplazamientos o fraccionamientos de la deuda tributaria, la Administración tributaria podrá exigir que se constituya a su favor aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución».

Este principio general de prestación de garantías encuentra en dicho artículo 82 LGT dos excepciones en forma de facultades que se conceden a la Administración y en las cuales concurre el elemento de indeterminación las cuales podríamos distinguir como:

- **El juicio o la estimación de suficiencia.**
- **La dispensa total o parcial de la prestación de garantías.**

En cuanto a lo primero, se faculta en el párrafo II del artículo 82.1 LGT a la Administración para que, cuando el obligado tributario justifique que no es posible obtener dicho aval o certificado o que su aportación compromete gravemente la viabilidad de la actividad económica (condición previa que implica la solicitud y la prueba por parte del contribuyente de dichas situaciones), se admitan garantías que consistan en hipoteca, prenda, fianza personal y solidaria u otra **que se estime suficiente** u adoptar medidas cautelares, en los términos previstos en el artículo 81 LGT, en sustitución de las garantías. La apreciación de la suficiencia de las garantías puede ser compleja e incluso contradictoria entre distintas Administraciones a la hora de estimar activos o valores de gran riesgo o aleatoriedad: piénsese en el ofrecimiento de los resultados de una cosecha futura o en el de una cartera de valores consistentes en inversiones en mercados de futuros.

En cuanto a lo segundo, el artículo 82.2 LGT faculta a la Administración tributaria para **dispensar total o parcialmente** de la prestación de garantías en tres casos:

- a) En aquellos casos en que las deudas tributarias de **cuantía inferior** a la que fije la normativa tributaria. Esta excepción podrá limitarse a solicitudes formuladas en determinadas fases del procedimiento de recaudación. En este supuesto no debería existir posibilidad de indeterminación pues lo que el precepto efectúa es una doble remisión normativa: respecto a la fijación de cuantías y a la concreción del momento procedimental recaudatorio en el que pueda, en su caso, solicitarse la dispensa.
- b) El segundo supuesto del artículo 82.2 b) LGT establece una premisa: que el obligado carezca de bienes suficientes para garantizar la deuda y tres consecuencias en el supuesto de que la Administración ejecutara su patrimonio:
  - que la ejecución pudiera afectar sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva,
  - igualmente, que pudiera afectar al nivel de empleo de la actividad económica respectiva,
  - o que pudiera producir graves quebrantos para los intereses de la Hacienda pública, en la forma prevista reglamentariamente.
- c) Finalmente, el artículo 82.2.c) LGT se remite a los demás casos que establezca la normativa tributaria.

Es en el apartado b) del artículo 82.2 donde se observa indeterminación en sus tres incisos. En el primero, por cuanto toda deuda tributaria afecta a las cuentas de explotación de una sociedad, profesional o empresario ¿cuándo lo hace de forma substancial?, ¿sólo si conduce a incurrir en una situación concursal?; en el segundo, pues «nivel» de empleo también es impreciso, aunque también se le aplica el término que sea «substancial» ¿cuando ocurre ello?, ¿sólo si conduce al cierre o deslocalización de la sociedad o basta que sea significativo en relación a la actividad? y, finalmente, ¿cómo se medirán los graves quebrantos para la Hacienda pública? Pues, paradójicamente podría argumentarse que la exigencia completa de sus débitos a un obligado tributario podría producir el

efecto anuncio de inducir al cumplimiento adecuado a otros equivalentes, o a la inversa, que si se generalizasen las dispensas podría desincentivarse a los cumplidores. Parece, pues, de muy difícil o rara aplicación práctica dicho inciso.

El Dictamen del Consejo de Estado no se pronunció sobre dicho precepto.

#### IV.3.3.2. La ejecución de embargos (arts. 167 a 171).

La nueva LGT regula en sus artículos 167 a 171 las fases de iniciación y desarrollo del procedimiento de apremio, el cual constituye la tercera fase en la cual puede realizarse la recaudación de las deudas tributarias, las cuales enumera el artículo 160.2 LGT: en período voluntario, mediante el pago o cumplimiento del obligado tributario, en los plazos legalmente establecidos (art. 62 LGT), en período ejecutivo, una vez transcurridos dichos plazos mediante el pago o cumplimiento espontáneo del obligado tributario y, finalmente, en defecto de los dos anteriores, a través del procedimiento administrativo de apremio.

Por ello, dado su carácter de última instancia administrativa en el procedimiento de recaudación, parece lógico que la ley introduzca una mayor flexibilidad en la actuación de la Administración, pues en tal momento procedimental ésta se enfrenta a un incumplimiento que intenta solventar. Esta flexibilidad se traduce normativamente en una serie de conceptos en los que se advierte el elemento de la indeterminación, los mas relevantes de los cuales serían:

El artículo 168 LGT establece una **facultad de opción** en favor de la Administración. Frente al principio general (art. 168, I) de que si la deuda tributaria estuviera garantizada se procederá en primer lugar a ejecutar la garantía a través del procedimiento administrativo de apremio. No obstante, la Administración tributaria podrá optar por el embargo y enajenación de otros bienes o derechos en dos supuestos:

- a) Cuando la **garantía** anteriormente aportada **no sea proporcionada** a la deuda garantizada (surgiría aquí la duda de por qué se aceptó anteriormente una garantía que ahora se considera insuficiente. Cabe entender, en cambio, que el precepto se aplicará, normalmente, en supuestos en los que se ha producido depreciación notoria de las garantías prestadas: obsolescencia o destrucción de activos, minusvalías de valores, etc.).
- b) Cuando el obligado tributario lo solicite, señalando bienes suficientes al respecto, lo cual introduce, a su vez, la necesidad de un nuevo juicio de apreciación por parte de la Administración para apreciar dicha «suficiencia».

En ambos casos, la garantía prestada quedará sin efecto en la parte asegurada por los embargos.

El artículo 169.2 LGT introduce el criterio de **mayor facilidad en la enajenación**. Esta facultad administrativa supone que si la Administración y el obligado tributario no hubieran acordado otro orden diferente a la secuencia que se contiene en las letras a) a i) de dicho artículo 168.2 LGT (los cuales bienes van desde el dinero efectivo hasta los derechos realizables a largo plazo), se embargarán los bienes del obligado tributario teniendo en cuenta la mayor facilidad de su enajenación, teniendo dicha facultad el límite de que debe suponer la menor onerosidad de ésta para el obligado. Dicha apreciación de facilidad no siempre será sencilla, pues puede ocurrir, en ocasiones, que intereses concurrentes (piénsese en la demanda de solares o naves industriales por parte de los colindantes al embargado) supongan una demanda que, si bien facilite el pago de la deuda, suponga un grave quebranto para el embargado en cuyo caso entrará en juego la conciliación entre tal facilidad y el límite de la menor onerosidad.

El artículo 169.3 establece el **juicio de realización en corto plazo** al señalar que: «A efectos de embargo se entiende que un crédito, efecto, valor o derecho es realizable a corto plazo cuando en circunstancias normales y a juicio del órgano de recaudación pueda ser realizado en un plazo no superior a seis meses».

El artículo 169.4 establece la **presunción de considerar cubierta la deuda**. Establece dicho artículo que: «Siguiendo el orden establecido según los criterios del apartado 2 de dicho artículo se embargarán sucesivamente los bienes o derechos conocidos en este momento por la Administración tributaria hasta que se presuma cubierta la deuda. En todo caso, se embargarán en último lugar aquellos para cuya traba sea necesaria la entrada en el domicilio del obligado tributario». Existen, pues, dos ámbitos en los cuales existe una indeterminación en cuanto a la actuación de la Administración. En primer lugar, el grado de conocimiento de los bienes embargables por parte de la Administración, pues éste supone una labor de averiguación que puede chocar con numerosas dificultades (deficiencias –o carencia– de intercambio de datos entre distintas Administraciones tributarias, situación de bienes en paraísos fiscales o Estados que no ofrecen intercambio de información, etc.); por ello, en la práctica, el conocimiento se concentrará, según el viejo principio *rebus sic stantibus*, en aquellos bienes ya conocidos de antemano o de fácil identificación, so pena de prorrogar los procedimientos hasta el infinito. En segundo lugar, la Administración debe efectuar una presunción de suficiencia de que los bienes embargados sirven para cubrir la deuda tributaria objeto de embargo, apreciación que no escapará, sin duda, de posibles errores de apreciación o de la existencia de vicios ocultos en los bienes embargados.

El artículo 170.5 expone el **juicio de apreciación de solvencia** del obligado tributario a efectos de acordar una intervención administrativa. Dispone que: «Cuando se ordene el embargo de establecimiento mercantil o industrial o, en general, de los bienes y derechos integrantes de una empresa, si se aprecia que la continuidad de las personas que ejercen la dirección de la actividad pudiera perjudicar la solvencia del obligado tributario, el órgano competente, previa audiencia del titular del negocio u órgano de administración de la entidad, podrá acordar el nombramiento de un funcionario que ejerza de administrador o que intervenga en la gestión del negocio de la forma que reglamentariamente se establezca, fiscalizando previamente a su ejecución aquellos actos que se concreten en el acuerdo administrativo». También aquí la indeterminación es doble, pues, en primer lugar debe establecerse si

la empresa se encuentra en riesgo de insolvencia (la existencia de indicio de la cual es obvia, pues en otro caso, probablemente, la Administración no hubiera tenido que recurrir al embargo), pero debe determinarse si esta insolvencia es transitoria o irresoluble; y, en segundo lugar, se establece un trámite de audiencia que puede calificarse de vacuo (pues difícilmente nadie, ningún empresario se calificará como causante de la insolvencia de su empresa o incapaz para continuar en su dirección), para, en fin, posibilitar que la Administración actuante nombre un funcionario como gestor.

Finalmente, el artículo 171.1 concede una **facultad de concreción** por parte de la Administración respecto de los bienes trabados. Dispone que: «Cuando la Administración tributaria tenga conocimiento de la existencia de fondos, valores, títulos u otros bienes entregados a una determinada entidad de crédito u otra persona o entidad depositaria, podrá disponer su embargo en la cuantía que proceda... Si de la información suministrada por la persona o entidad depositada se deduce que los fondos, valores, títulos u otros bienes existentes, no son homogéneos o que su valor excede del importe señalado en el apartado 1 del artículo 169 (cuantía suficiente para cubrir la deuda, los intereses, los recargos y las costas del procedimiento de apremio), se concretarán por el órgano competente los que hayan de quedar trabados. El órgano administrativo tiene, según este precepto, la doble facultad de apreciar la no homogeneidad entre los tipos de bienes embargados (se supone que en cuanto a los criterios ya señalados de valoración y facilidad de realización) y la de concretar, es decir, identificar, aquellos que individualmente sean objeto de la diligencia de embargo.

#### IV.3.3.3. La dación en pago (art. 60.2 y referencia a la Ley del Patrimonio Histórico).

Dentro de las formas de pago de la deuda tributaria establece el artículo 60.1 de la nueva LGT que: «Podrá admitirse el pago en especie de la deuda tributaria en periodo voluntario o ejecutivo cuando una ley lo disponga y en los términos y condiciones que se prevean reglamentariamente».

Este precepto es un trasunto para el orden tributario de la disposición general del artículo 1.175 del Código Civil, la cual dispone que: «El deudor puede ceder sus bienes a los acreedores en pago de sus deudas. Esta cesión, salvo pacto en contrario, sólo libera a aquél de su responsabilidad por el importe líquido de los bienes cedidos».

Concurre, pues, en vía administrativa el elemento de indeterminación por partida doble, pues se manifiesta en cuanto a la apreciación de la oportunidad de aceptar esta figura y, consecuentemente, ajustar la valoración de los bienes entregados, según el criterio del órgano administrativo competente, a la deuda tributaria contraída.

Dicho precepto contempla un supuesto expresamente previsto en algunas leyes, así la Ley 19/1991 del Impuesto sobre el Patrimonio, la cual en su artículo 36.2 estableció que: «El pago de la deuda tributaria podrá realizarse mediante la entrega de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español que estén inscritos en el Inventario General de Bienes Muebles o en el Registro General de Bienes de Interés Cultural, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 73 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español».

Dicho artículo 73 de la LPH redactado según la disposición adicional 10.<sup>a</sup> de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, admitió la dación, en la forma que reglamentariamente se determinase, respecto a las deudas tributarias devengadas en los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones, en el Impuesto sobre el Patrimonio, en el IRPF y en el Impuesto sobre Sociedades. Añadiendo, además, que: «No se someterán al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ni al de Sociedades, los incrementos o disminuciones de patrimonio que se pongan de manifiesto en el momento de la entrega de los citados bienes como dación en pago de cualquiera de los impuestos citados».

La posibilidad de aceptar tal dación en pago se admite también respecto a los impuestos gestionados por las Comunidades Autónomas al disponer la disposición adicional 11.<sup>a</sup> de la citada Ley 30/1994 que: «A los efectos de lo dispuesto en los artículos 60.1, 64.1 y 69.1.a) de esta ley y en el artículo 73 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del PHE, la valoración de tales bienes por las Comunidades Autónomas se realizará por sus órganos competentes según las respectivas normas reguladoras. Asimismo la valoración se realizará por los mismos órganos cuando la donataria sea una Comunidad Autónoma».

Obsérvese que aquí la indeterminación es doble: por una parte, funcional pues se remite la determinación del órgano competente a cada Comunidad Autónoma y, por otra, la general resultado de todo proceso de valoración.

#### IV.3.3.4. Los procedimientos concursales (arts. 164.4 y 43.1.c)].

El procedimiento administrativo de recaudación dirigido a obtener el pago de las deudas tributarias contraídas es uno de los que ofrece, normativamente, mayores posibilidades de flexibilidad y transacción para la Hacienda pública.

En principio, la LGT efectúa una remisión normativa. Así en su disposición adicional octava señala, bajo el epígrafe *Procedimientos concursales* que: «Lo dispuesto en esta ley se aplicará de acuerdo con lo establecido en la legislación concursal vigente en cada momento». Y en su artículo 164.2 que: «En caso de concurso de acreedores se aplicará lo dispuesto en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal y, en su caso, en la Ley General Presupuestaria, sin que ello impida que se dicte la correspondiente providencia de apremio y se devenguen los recargos del período ejecutivo si se dieran las condiciones para ello con anterioridad a la fecha de declaración del concurso».

Sin embargo, pese a tal remisión normativa, el ámbito de maniobra en tales procedimiento por parte de la Administración queda patente examinando los preceptos de la nueva LGT. Así, el artículo 163.1 es taxativo al proclamar que: «El procedimiento de apremio es exclusivamente administrativo. La competencia para entender del mismo y resolver todas sus incidencias corresponde únicamente a la Administración tributaria», añadiéndose que el procedimiento de apremio no será acumulable a los judiciales ni a otros procedimientos de ejecución y que se iniciará e impulsará en todo caso de oficio (art. 163. 2 y 3).

Pero esta *vis atractiva* de la Administración tributaria en el procedimiento de apremio no debe ser absoluta pues cabe la concurrencia con situaciones mercantiles anormales de las sociedades en las cuales, aunque sea como acreedor privilegiado, la Hacienda pública debe conjugar sus intereses con los de otro acreedores.

Pero incluso en tales supuestos anormales, la dicción de la LGT favorece la flexibilidad y posibilidades transaccionales de la Administración. En efecto, el artículo 164.4 de la ley señala que el carácter privilegiado de los créditos tributarios otorga a la Hacienda pública el derecho a la abstención en los procedimientos concursales. Se trata pues de una facultad «omisiva», de no intervención.

Sin embargo, a continuación dicho artículo 164.4 LGT establece un importante ámbito de negociación por parte de la Administración.

En primer lugar se establece que la Hacienda pública podrá suscribir en el curso de estos procesos (esto es, los regulados en la L 22/2003, de 9 de julio, Concursal) los acuerdos o convenios previstos en la legislación concursal. Y especifica a continuación que la actuación de la Administración no puede perjudicar a los restantes acreedores: la Administración puede acordar de conformidad con el deudor y con las garantías que se estimen oportunas unas condiciones singulares de pago las cuales no pueden, sin embargo, ser más favorables para el deudor que las recogidas en el convenio o acuerdo que ponga fin al proceso judicial. Entre los términos de dicho acuerdo se contempla la compensación de créditos (que pudiera tener el deudor) según lo previsto en la normativa tributaria.

Obsérvese que la indeterminación en el proceso concursal concluido por la Administración con acuerdo con el deudor se centra en dos aspectos que pueden generar problemas en la práctica:

- Fijación de unas condiciones «singulares» del pago para el deudor inmerso en el proceso concursal, con lo cual pudiera quebrarse el principio de igualdad respecto a contribuyentes análogos.
- Necesidad de que las condiciones de dicho pago no sean más «favorables» para el deudor que las establecidas en el convenio para el conjunto de los acreedores lo cual puede, sin duda, originar conflictos de apreciación con los mismos.

La línea de la LGT es de todos modos tajante, pues como dispone el artículo 164.4, *in fine*: «Para la suscripción y celebración de los acuerdos y convenios a que se refiere el párrafo anterior se requerirá únicamente la autorización del órgano competente de la Administración tributaria». Es pues, en este caso, plena la discrecionalidad del órgano administrativo, dada la exclusividad que le confiere la ley en la autorización del convenio concursal. Ello no impide que dicha autorización deba entenderse sometida a los principios generales que rigen la formación de voluntad de los órganos administrativos y que en casos de existencia de vicios en ella: arbitrariedad, desviación de poder, indefensión, notoria desigualdad con deudores equivalentes, pudiera someterse tal autorización al examen y control de los Tribunales.

#### IV.3.4. Terminación excepcional.

##### IV.3.4.1. La condonación (art. 75).

###### **a) La condonación automática.**

###### **b) La condonación graciable.**

###### **c) La condonación excepcional en supuestos de siniestro o calamidades.**

Alude el Código Civil entre los modos de extinción de las obligaciones, en su artículo 1.156 a la condonación, regulando dicho instituto legal en sus artículos 1.187 a 1.191. La doctrina civilista, así POTHIER, asimila la condonación a los supuestos de donación y a ello no es ajeno el articulado del Código Civil. Muy claramente expone su artículo 1.187 que: «La condonación podrá hacerse expresa o tácitamente. Una y otra estarán sometidas a los preceptos que rigen las donaciones inoficiosas. La donación expresa deberá, además, ajustarse a las formas de las donaciones inoficiosas».

No es extraño, pues, que tanto la legislación como los autores hayan tratado, en el ámbito tributario, con prevención esta figura al suponer la disposición, en forma de liberalidad, de caudales o créditos públicos.

Sistemáticamente, suelen distinguirse tres modalidades de compensación: la automática que se produce *–ex lege–* cuando concurren los supuestos que la norma establece, la graciable cuando depende de una decisión voluntaria y discrecional del órgano tributario competente y la excepcional que concurre cuando en situaciones de desastre, siniestro o calamidad se acuerdan rebajas o exenciones en determinados tributos y en favor de los afectados.

Es ésta una figura que en Derecho tributario ha sido sistemáticamente criticada por la doctrina por cuanto pudiera suponer de menoscabo respecto al principio de igualdad en la regulación de las obligaciones tributarias y de su cumplimiento.

Ello queda claro examinando la evolución que han seguido los preceptos de la LGT en sus sucesivas redacciones.

En la de 1963 el artículo 89.2 de la LGT disponía que: «Las sanciones tributarias solo podrán ser condonadas de forma graciable, lo que se concederá discrecionalmente por el Ministro de Economía y Hacienda el cual ejercerá dicha facultad directamente o por delegación. Será necesaria la previa solicitud de los sujetos infractores o responsables y que renuncien expresamente al ejercicio de toda acción de impugnación correspondiente al acto administrativo. En ningún caso será efectiva hasta su publicación en el BOE». El desarrollo procedimental de dicha solicitud se regulaba en los artículos 125 a 128 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas (RD 1991/1981, de 20 de agosto, modificado por el RD 2631/1985, de 18 de diciembre) y en la Orden de 25 de febrero de 1986.

La redacción dada por la Ley 25/1995 de la LGT también en su artículo 89.2 estableció tan importantes restricciones que hacían inviable en la práctica su aplicación o incluso su pretensión por parte de los obligados tributarios. Señalaba dicho artículo que: «Las sanciones tributarias firmes sólo podrán ser condonadas de forma graciable, lo que se concederá discrecionalmente por el Ministro de Economía y Hacienda. La solicitud se formulará previa petición del interesado, por el Director de la Agencia Estatal de la Administración tributaria o por sus Delegados especiales cuando la ejecución de la sanción impuesta afectase grave y substancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y nivel de empleo de un sector de la industria o de la economía nacional, o bien produjere grave quebranto para los intereses generales del Estado».

A la luz del texto de dicho precepto, con su referencia a sectores de la industria o economía nacional la figura del interesado quedaba desdibujada por completo pues, en realidad, la solicitud debía proceder, para ser viable, de todos o la mayoría de los contribuyentes de un específico ámbito afectados por una decisión administrativa. Por ello la condonación graciable («gremial» por así decirlo) se equiparaba a la condonación excepcional mentada para los supuestos de catástrofes.

La nueva LGT establece en su artículo 75 que: «Las deudas tributarias sólo podrán condonarse en virtud de ley, en la cuantía y con los requisitos que en la misma se determinen».

Ciñéndonos a los tres supuestos de condonación antes apuntados puede apuntarse que:

- A) la condonación automática encuentra reflejo en la nueva LGT en sede de sanciones en los dos tipos de reducción de las mismas que contempla en su artículo 188.
- B) la condonación graciable, salvo que fuera expresamente prevista por una ley, desaparece.
- C) la condonación excepcional, dada la remisión que efectúa el artículo 75 a la ley parece que, en pura lógica, seguirá aplicándose en supuestos de siniestros graves. Ahora bien, tal y como prueban normas recientes esta vía de beneficio tributario puede adoptar formas diversas: sea la pura condonación cuando, por ejemplo, contempla el Real Decreto-Ley 2/2002, de 5 de abril, relativo a beneficios fiscales para paliar los daños producidos por lluvias torrenciales ocurridas en Santa Cruz de Tenerife y otros lugares de Tenerife en 31 de marzo de 2002 –exención de cuotas del IBI, en singular–, sea el adelanto de indemnizaciones y consecuente subrogación del Estado que se establece en el artículo 5 del Real Decreto-Ley 4/2003, de 20 de junio (BOE del 21) sobre actuaciones para el abono de indemnizaciones en relación a los daños ocasionados por el accidente del buque «Prestige» desistiendo a cambio de dichas indemnizaciones no sujetas a tributación los perjudicados de cualquier acción, procedimiento o reclamación presente o futura.

#### IV.3.4.2. La revocación (art. 219).

El artículo 213 de la nueva LGT regula los supuestos y los medios según los cuales pueden ser objeto de revisión los actos y actuaciones de aplicación de los tributos y los actos de aplicación de sanciones tributarias y, en concreto desarrolla tres:

- a) Los procedimientos especiales de revisión.
- b) El recurso de revisión, y
- c) Las reclamaciones económico-administrativas.

A su vez, respecto a los procedimientos especiales de revisión, el artículo 216 de la LGT enumera cinco:

- a) Revisión de actos nulos de pleno derecho.
- b) Declaración de lesividad de actos anulables.
- c) Revocación.
- d) Rectificación de errores.
- e) Devolución de ingresos indebidos.

Puede afirmarse que, tanto por su plasmación legal como por los antecedentes jurisprudenciales, los supuestos del artículo 213 b) y c) de la LGT tiene un carácter reglado por específico sometimiento al control de los Tribunales.

En cuanto a los procedimientos de revisión del artículo 216 LGT, los dos primeros apartados a) y b) tienen una naturaleza plenamente jurídica, si bien en el supuesto de la declaración de lesividad ésta debe conjugarse con la acreditación cuantitativa por parte de la Administración de que un determinado acto o resolución supone un daño para el interés público (art. 218 LGT) . En cuanto a los supuestos de los apartados d) y e), la aplicación de la norma debiera ser casi automática, bien fuera por la constatación del error concurrente en el acto dictado, bien por la mera constatación del ingreso indebido que dé lugar a la devolución a partir de los datos acarreados al expediente, supuestos regulados, respectivamente, por los artículos 220 y 221 LGT.

El supuesto de indeterminación, en este ámbito de la LGT, surge al tratar en su artículo 219 la revocación.

Dicho precepto puede ser examinado bajo tres aspectos, el de su operatividad, el de los supuestos de su aplicación y el de su desarrollo procedimental, es decir:

- a) La revocación es concebida como una facultad de la Administración en la que concurren tres requisitos:
  - Sólo puede ser iniciada de oficio por la propia Administración y será competente para declararla el órgano que reglamentariamente se establezca, el cual (art. 219.3 LGT) deberá ser distinto del órgano que dictó el acto.

- Sólo puede iniciarse mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción (art. 219.2 LGT).
  - Se establecen por la ley (art. 219.1, párrafo II) una serie de interdicciones a la posibilidad de ejercitar por la Administración esta potestad: la revocación no podrá constituir en ningún caso dispensa o exención no permitida por las normas tributarias, ni ser contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico.
- b) Cobra, vistas las anteriores cautelas, interés el examen de los supuestos objetivos en los cuales la LGT admite el ejercicio de la revocación de los actos administrativos en materia tributaria.
- Tales son:
1. Cuando se estime que los actos infringen manifiestamente la ley.
  2. Cuando circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado.
  3. Cuando en la tramitación del procedimiento se haya producido indefensión a los interesados.
- c) Procedimentalmente regula la revocación el artículo 219 en sus apartados 3), 4) y 5). Resumidamente puede señalarse que:
1. Se dará audiencia al interesado.
  2. Se incluirá un informe del órgano de asesoramiento jurídico (de la Administración actuante) sobre la procedencia de la revocación.
  3. Se resolverá y notificará el acuerdo en el plazo de seis meses desde la notificación de la iniciación de este procedimiento especial.
- d) Dicho acuerdo pone fin a la vía administrativa (art. 219.5) con lo cual se abre paso el recurso a los recursos judiciales.

Para la apreciación del instituto de la revocación puede resultar interesante la alusión tanto a los preceptos de la anterior LGT como a los criterios contenidos en el Dictamen del Consejo de Estado respecto al anteproyecto de la presente LGT. En dicho Dictamen se efectuó análisis comparativo de la anterior LGT respecto al anteproyecto. La primera, en su artículo 154, articulaba un procedimiento de revisión de inicio por anulabilidad –por infracción manifiesta de ley– de los actos tributarios que el Consejo de Estado consideró subsistente en el ámbito tributario a pesar de que la Ley 4/1999 determinó su supresión en el marco de la Ley 30/1992. Con ello se pretendía reflejar la naturaleza propia de la razón jurídico-tributaria manteniendo, a la vez, su conexión con el resto del ordenamiento tributario.

Achacaba el Consejo de Estado a la LGT el que, pese a dedicar todo un capítulo a la «revisión de actos en materia tributaria» (en sentido amplio), no contemplara en ninguno de sus preceptos la posibilidad de revocación de los actos tributarios de gravamen, a diferencia de lo que ocurre en el ámbito administrativo general donde la Ley 30/1992, tras regular la revisión de oficio y la declaración de lesividad de los actos meramente anulables, establece en su artículo 105.1, que «las Administraciones Públicas podrán revocar en cualquier momento sus actos de gravamen o desfavorables, siempre que tal revocación no constituya dispensa o exención no permitida por las leyes, o sea contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico».

## V. LA INDETERMINACIÓN EN EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR

El examen del articulado de la nueva LGT relativo a la «Potestad sancionadora» desarrollada en su Título IV artículos 178 a 212 de la ley permite apreciar que, aún en aras de una notable prolijidad y casuística tal vez más propio de un reglamento que de una ley, el legislador ha intentado que, al menos en cuanto a la cuantificación de las sanciones, se avanzara hacia el logro de la seguridad jurídica para determinarlas. Siguen persistiendo, sin embargo, elementos de inconcreción en la apreciación de la existencia de los ilícitos tributarios.

### V.1. La determinación en la cuantificación de las sanciones en la nueva ley (art. 181 y ss.).

El anteproyecto de la LGT introducía en su artículo 184.3 el concepto «base de la sanción». Al respecto disponía que: «A efectos del cálculo de la sanción, cada infracción tributaria se calificará de forma unitaria como leve, grave o muy grave y la sanción que proceda sobre la totalidad de la base de la sanción que en cada caso corresponda, salvo en el supuesto del apartado 6 del artículo 187».

El Dictamen del Consejo de Estado de 22 de mayo de 2003 respecto a este artículo contiene una atinada apreciación acerca de los supuestos de indeterminación normativa. Señala en su epígrafe D.6: «la primera observación que plantea el artículo transcrito es la relativa al concepto de "base de la sanción al que se refiere también el artículo 186.1 b) del anteproyecto a efectos de la determinación del perjuicio económico para la Hacienda pública».

Se ha objetado en el expediente que se trata de un concepto excesivamente indeterminado.

Sin embargo, si se examinan los artículos 187 a 189 del anteproyecto, en cada uno de ellos se determina qué debe entenderse por "base de sanción". Por ejemplo, en el caso de la infracción consistente en dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de la autoliquidación, se señala que la base será la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción. O en el caso de la infracción consistente en incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones, la base será la cuantía de la liquidación, en el caso de que no se hubiera presentado declaración o la diferencia entre la cuantía que resulte de la adecuada liquidación del tributo y la que hubiera procedido de acuerdo con los datos declarados».

Objeta, por el contrario, el Dictamen del Consejo de Estado que desde el artículo 190, en adelante, del anteproyecto ya no se señalaba expresamente cuál fuera la base de la sanción sino que esta base se determina por referencia al porcentaje en el cual se cifre la sanción. Y además, para una misma infracción, se configuran distintos tipos de bases. Alude por ello al ejemplo del artículo 190 del anteproyecto el cual distinguía entre la infracción consistente en no imputar o imputar incorrectamente bases imponibles, rentas o resultados de las entidades sometidas a un régimen de imputación de rentas. El criterio del Consejo de Estado fue que todos los artículos que fijasen sanciones proporcionales debían estructurarse de igual manera, incluyendo una referencia expresa a la base de la sanción.

El artículo 185.1.h) del anteproyecto tipificaba como infracción «no presentar en plazo auto-liquidaciones o declaraciones, siempre que no se haya producido o no se pueda producir perjuicio económico a la Hacienda pública, o incumplir por las personas físicas que no realicen actividades económicas la obligación de comunicar el domicilio fiscal o el cambio del mismo».

Nuevamente, el Dictamen del Consejo de Estado apreció aquí la existencia de un concepto «excesivamente» indeterminado al referirse a «personas físicas que no realicen actividades económicas», reclamando una mayor concreción en el texto.

## V.2. La indeterminación en la apreciación de la no sancionabilidad (art. 179.2).

La apreciación de la conducta de los obligados tributarios consiste en una actividad reglada la cual, sin embargo, no está exenta de posibles elementos de indeterminación, la cual da lugar con no poca frecuencia a pronunciamientos dispares según cuales sean los órganos de las Administraciones funcional o territorialmente actuantes.

Dispone el artículo 179.2 de la LGT que: «Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar en los siguientes supuestos» para describir, a continuación, cuatro:

- a) Cuando se realicen por quienes carecen de capacidad de obrar en el orden tributario.
- b) Cuando concurra fuerza mayor.
- c) Cuando deriven de una decisión colectiva para quienes hubieran salvado su voto o no hubieran asistido a la reunión en la que se adoptó la misma.
- d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones. La LGT, sin ánimo exhaustivo (véase que se dice en el precepto «entre otros»), cita dos supuestos:

- 1.º El haber actuado el obligado tributario amparándose en una interpretación razonable de la norma tributaria o,

2.º Haber ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de la ley, o bien hubieran ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado tributario siempre que en las circunstancias que plantean las consultas exista una igualdad sustancial y no hayan sido modificados los criterios que dieron lugar a la primera.

e) Cuando la conducta sea imputable a una deficiencia técnica de los programas informáticos de asistencia facilitados por las Administraciones tributarias.

El examen de la determinación que concurre en estos supuestos puede aventurarse que sí concurre en el de la letra a), pues la capacidad de obrar es una situación legal que define la propia LGT en su artículo 44 y, remisoriamente, las normas del Derecho privado, singularmente el Código Civil.

El supuesto de la letra c), omisión volitiva en supuestos de decisión colectiva, deviene más bien en un problema de prueba en el procedimiento administrativo, el cual en cada caso concreto podrá ser acreditado: examen de las Actas, de sus asistentes y de los votos en casos de Juntas societarias, justificación de hallarse en otro lugar en el momento de adoptarse la decisión, etc.

Tampoco debería proporcionar mayores problemas el apartado e), pues en suma se trataría de una singularidad de los errores de hecho que puede, en general, corregir la Administración en sus actuaciones. Un problema que no aborda este apartado, en cambio, es el de si el error no es objetivo y procedente del programa informático sino que se debe a una equivocada asistencia por parte de alguno de los funcionarios o personal de apoyo en supuestos de tributación masiva como la del IRPF. En este caso parece que también, pese a los posibles problemas de prueba que se plantearán (veracidad de los datos aportados por el contribuyente p.ej.), deberá acudirse a la rectificación por la Administración de los errores de hecho.

Sin embargo, en los supuestos de las letras b) y d) no cabe duda que se mantiene un claro elemento de indeterminación, alguno de cuyos supuestos se exponen a continuación.

#### *V.2.1. Fuerza mayor.*

Se trata de un concepto históricamente procedente del Derecho privado cuya aplicación al derecho tributario, dado el carácter y la indisponibilidad que exige la ley para la exacción de los caudales públicos no es siempre sencilla.

Sirvan dos ejemplos en forma de resoluciones judiciales que se orientan por líneas contrarias.

Así, la STSJC de 5 de marzo de 1991 (NFJ001134) ante un caso en el cual un sujeto pasivo padeció un repentino accidente vascular cerebral por trombosis la cual enfermedad limitó su capacidad física y mental a un total estado vegetativo, no habiendo presentado en plazo las declaraciones

tributarias a las cuales estaba obligado. El Tribunal en su FD 1.º en alusión al supuesto de no responsabilidad previsto en el artículo 77.4.b) de la LGT en su redacción anterior, igual al de la presente ley expone que: «El caso fortuito y la fuerza mayor, como supuestos de incumplimiento de obligaciones, han sido examinados y regulados desde antiguo, habiendo tenido gran preponderancia histórica el concepto integrado por elementos positivos, condensado en la célebre definición de VINNIO: *Omne quod humano capio praevidere non potest nec cui praevisio potest resisti*, concepción tradicional que ha influido fundamentalmente en el Código Civil, en cuyo artículo 1.105 *in fine* se refiera: aquellos sucesos que no hubieran podido preverse o que previstos, fueran inevitables». Y por aplicación conjunta de tal artículo del Código Civil y del artículo 77.4.b LGT concluyó el Tribunal exonerando la responsabilidad al contribuyente en materia de infracciones tributarias en tal supuesto.

Sin embargo, esta línea de exoneración no es unánime. Con unas circunstancias, ciertamente más benignas que las anteriores, ante el planteamiento de una sociedad que alegaba graves dificultades de tesorería y financiación para impugnar la sanción por falta de ingresos tributarios, considerando la concurrencia de estado de necesidad y fuerza mayor la RTEAC de 15 de diciembre de 1994 reputa las sanciones impuestas, fundamentándola en una doble argumentación contenida en su Considerando 3.º:

- 1.º Genéricamente, no son admisibles las alegaciones de la interesada respecto a la concurrencia de «fuerza mayor» como determinante de ausencia de responsabilidad –o «eximente de fuerza mayor» como ella la denomina– puesto que tal circunstancia se dará, siguiendo la doctrina más solvente sobre el tema, cuando el sujeto agente se vea compelido a actuar contra normas por causas externas e insuperables, ajenas a su voluntad, pero no por causas internas de la actividad del sujeto pasivo como se desprende se dieron en el caso presente, o por lo menos, no resultan suficientemente acreditadas las causas supuestamente externas, circunstancia teórica que se puede relacionar también con la norma jurídica privada que diferencia entre caso fortuito y fuerza mayor respecto del cumplimiento de las obligaciones, tal como previene el artículo 1.105 del Código Civil, observándose que no se responderá de aquellos sucesos que no hubieran podido preverse o que, siendo previstos, fueran inevitables, circunstancias que, como se indicó, no fueron acreditadas en aquel caso concreto.
- 2.º Respecto a la concurrencia de un «estado de necesidad», el TEAC que el artículo 77 de la LGT (anterior) no mencionaba tal circunstancia como modificadora de la correspondiente responsabilidad tributaria, caso subsumible en la anterior de «fuerza mayor» dentro del Derecho tributario sancionador, al que, efectivamente, son de aplicación los principios del Derecho penal pero con «ciertos matices» como indica el mismo Tribunal Constitucional en su Sentencia de 8 de julio de 1981, matices que llevan al TEAC a rechazar la consideración del llamado penalmente «estado de necesidad», cuyos elementos no son encuadrables dentro de la relación jurídico-tributaria o, a lo sumo, integrados en la causa genérica de «fuerza mayor».

### V.2.2. Interpretación razonable.

Dicho principio, el de no admitir la sancionabilidad en aquellos casos en el que el contribuyente ha efectuado su tributación con arreglo a una interpretación razonable de la norma (con lo cual, de nuevo, quedan patentes los dos principios repetidamente señalados, de existencia de conceptos normativos indeterminados y el de la apreciación de criterios de razonabilidad para su resolución) ha sido reiteradamente recogido por la jurisprudencia.

Sirvan como ejemplos las Sentencias del Tribunal Supremo de 22 y 31 de julio de 2000 [Recursos 7073/1995 (NFJ009587) y 7276/1995 (NFJ09634)] en las cuales (en sus sendos FD 7.º) se señala como conclusión de la pretensión sancionadora planteada por la Administración que: «De ahí que atendiendo a los presupuestos de culpabilidad exigidos en el ámbito del Derecho sancionador, al cual pertenece el tributario de la misma naturaleza, y de acuerdo con reiterada doctrina constitucional y jurisprudencial –v. gr. las SSTC 76/1990 y las de esta Sala, entre otras muchas más, de 26 de julio y 9 de diciembre de 1997 y demás en ellas citadas– e incluso de conformidad con el propio criterio de la Hacienda –Circular de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria de 29 de febrero de 1988–, sea procedente entender que siempre que la conducta del obligado tributario pueda ampararse en una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables al caso, quedará excluida la posibilidad de apreciar concurrencia por su parte de culpabilidad, tanto a título de dolo como el de mera negligencia».

### V.2.3. Diligencia necesaria.

Pero, pese a lo anterior, no es suficiente que el obligado tributario se ampare en una posible, y razonable, duda interpretativa respecto a una norma sino que es preciso que ello venga acompañado de un «plus» consistente en que en su actuación se pueda apreciar una conducta diligente en cuanto a la manifestación de su situación tributaria (realización de un hecho imponible y cuantificación del mismo).

Es ilustrativa al respecto la jurisprudencia. Así, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 17 de abril de 2000 (NFJ009360) (FD 6.º) establece que: «En relación con la imposición de sanción, la Sala entiende que, dados los hechos origen de la infracción en base a una discrepancia interpretativa, pues **lo discutido no es la interpretación de una norma jurídica que avale el comportamiento del contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias frente a la Administración sino, precisamente, la rectitud o lealtad en el cumplimiento de las mismas, y, concretamente, en la realidad de los datos económicos aportados a la Administración y su adecuación a las rentas declaradas.**

Es cierto que es reiterada la jurisprudencia del TS que tiene declarado que «cuando el contribuyente no sustrae el conocimiento de los elementos determinantes de la base impositiva, sino que la rectificación obedece a una laguna interpretativa o a una interpretación razonable y discrepante

de la norma, que la Administración entiende vulnerada por el sujeto pasivo y obligado tributario, no procede la imposición de sanciones puesto que para ello se exige el carácter doloso o culposo de aquella conducta, y no una simple discrepancia de criterios (SSTS de 5 de septiembre de 1991 y 8 de mayo de 1997), pero la Sala considera, en el presente caso, que no se trata de diferencias interpretativas de una norma sino actuaciones de una ocultación de rendimientos a la Administración tributaria que sólo después de las actuaciones de comprobación e investigación tendentes a su descubrimiento fueron puestos de manifiesto en el Acta de Inspección como incremento no justificado de patrimonio».

Dos son, pues, los elementos, en este ámbito, integrados con el de culpabilidad, aplicable en ejercicio de cualquier potestad sancionadora por la Administración que exige la Jurisprudencia:

- ocultación de rendimientos o declaración inexacta de los mismos,
- elemento que se ve reforzado por el hecho de ser descubierto por labores de comprobación o investigación que haya efectuado la Administración tributaria.

Existe pues en este ámbito la necesidad de efectuar un juicio o apreciación de la conducta de los obligados tributarios que conllevaron a sus posibles incumplimientos.

Al respecto, señala la referida SAN de 17 de abril de 2000 (NFJ009360) que: «El TS ha establecido el criterio (Sentencias, entre otras, de 28 de febrero de 1996 y 6 de julio de 1995) de estimar que la voluntariedad de la infracción tributaria concurre cuando **el contribuyente conoce la existencia del hecho imponible y lo oculta a la Administración tributaria, a diferencia de los supuestos en que lo declara, aunque sea incorrectamente, en razón a algunas deficiencias u oscuridades de la norma tributaria que justifican una divergencia de criterio jurídico razonable y razonada, en cuyo caso nos encontraríamos ante el mero error, que no puede ser sancionable**».

## VI. CONCLUSIONES: EL DIFÍCIL EQUILIBRIO ENTRE LOS PRINCIPIOS DE EFICACIA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y LA SEGURIDAD JURÍDICA DE LOS CONTRIBUYENTES (ARTS. 103.1, 9.3 Y 24.1 CE)

1.º La aplicación de los conceptos jurídicos indeterminados existentes en la norma tributaria exige una labor que excede de la pura interpretación de los preceptos.

2.º Con independencia del requisito de motivación, que debe concurrir en la elaboración de todo acto administrativo, la existencia y aplicación de los conceptos jurídicos indeterminados exige una especial apreciación y justificación por parte de la Administración actuante dado su carácter singular.

3.º Debe postularse, en la línea que proclama la sentencia de la Audiencia Nacional de 18/1/1996, que en cada caso de aplicación de conceptos jurídicos indeterminados puede hallarse una solución única, y que previamente se hubieran planteado dichos conceptos en forma de proposición disyuntiva (apreciar, en primer lugar, p. ej., si existe «buena fe o no buena fe», o «concepto económico válido en una operación concreta», apreciado lo cual debe hallarse una solución justa a tal indeterminación).

4.º Y consecuentemente, debe ser susceptible de su revisión en las instancias jurisdiccionales cualquier supuesto de aplicación por parte de la Administración de los conceptos jurídicos indeterminados a fin de garantizar la seguridad jurídica de los contribuyentes y su derecho a la tutela efectiva en el ejercicio de sus derechos e interés legítimos.

5.º Finalmente, de *lege ferenda*, instar al legislador a que limitase al máximo la plasmación de conceptos indeterminados en las normas o, al menos, que regulara de forma estricta su aplicación (aunque fuera mediante remisiones reglamentarias) a fin de atenuar las figuras de posible discrecionalidad administrativa.

Al estudiar los problemas que suscita la interpretación de los contratos cita F. DE CASTRO una expresiva frase de MANIGK: «El lenguaje es el puente tendido entre dos mundos», es decir, el lazo de comunicación y de unión entre dos personas.

Ocurre, sin embargo, que cuando esta relación se traslada desde el ámbito de los negocios jurídicos entre particulares al de la obligación jurídico-tributaria establecida entre una Hacienda pública y unos concretos contribuyentes es difícil lograr una «horizontalidad» en dicho puente.

La materia tributaria, por su naturaleza económica y por el continuo cambio de las figuras que exigen ser reguladas (piénsese, al respecto, en el comercio electrónico, en la deslocalización de empresas o en los paraísos fiscales con sociedades operantes a través de Internet...), difícilmente pueden ser regulados por el legislador nacional en términos estrictamente determinados.

De ahí la disyuntiva que antes se apuntaba entre eficacia administrativa frente a seguridad jurídica de los contribuyentes; de ahí el reconocimiento a los esfuerzos que se integran en la nueva LGT, para resolver conflictos mediante convenios entre ambas partes; de ahí la constatación de que, tampoco en su texto, esta LGT logra eliminar la existencia de abundantes conceptos indeterminados para su aplicación y, en consecuencia, mantiene ámbitos difusos respecto a la seguridad jurídica de los obligados tributarios. De ahí la necesidad de reclamar respecto a cualquiera de ellos la existencia de un control jurisdiccional como última instancia que resuelva tales incertezas.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS Y DESARROLLO LEGISLATIVO DE LA NUEVA LGT

### A) Referencias bibliográficas:

- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. [1979] *Derecho Financiero y Tributario*. Ed. EIFT, MH, Madrid.
- ALONSO HERNÁNDEZ, J. [1999] «La base imponible del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras. Reserva de ley y conceptos jurídicos indeterminados», *Revista Técnica Tributaria*, n.º 45, AEAF.
- ARGÜELLES PINTOS, J. y FELTRER BAUZÁ, F., [2002] *Régimen jurídico de la responsabilidad tributaria y su aplicación práctica*. Ed. Aranzadi, Navarra.
- DE CARTRO Y BRAVO, F., [1985] *El negocio jurídico*. Ed. Civitas, Madrid.
- DÍEZ-PICAZO, L. y GULLÓN, A., [1981] *Sistema de Derecho Civil Español*, Volumen I, Madrid.
- FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, A., [1999] *La responsabilidad penal como administrador de hecho o de derecho de personas jurídicas y de terceros*. Recoletos, Garrigues & Andersen, Madrid.
- FERREIRO LAPATZA, J.J., [2003] *El abuso en la aplicación de la norma tributaria en el Anteproyecto de la Ley General Tributaria*, *Aranzadi.es/online*, 24/07/03.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T-R., [1980] *Curso de Derecho Administrativo*, I. Ed. Civitas. Madrid.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, E. [1997] *Democracia, Jueces y control de la Administración*. Ed. Civitas, Madrid.
- GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. y HERRERA MOLINA, P.M., [2002] «Técnicas convencionales e igualdad tributaria (mitos y paradojas de un aparente conflicto)», *Quincena Fiscal* n.º 14 del 15 de julio de 2002. Ed. Aranzadi.
- GARRIDO FALLA, F. (Coord.), VVAA, [1980] *Comentarios a la Constitución*, Ed. Civitas. Madrid.
- HERRERA MOLINA, P.M. [2002] «La responsabilidad de los administradores por participación en ilícitos tributarios», *Revista Técnica Tributaria*, n.º 57 de abril a junio de 2002. Ed. AEAF.
- MATA SIERRA, M.<sup>a</sup> Teresa, [1998] *La condonación de la deuda tributaria en el marco de los procedimientos concursales*. Ed. Civitas.
- MATA SIERRA, M.<sup>a</sup> Teresa, [2002] *La condonación de la deuda tributaria*. Ed. Lex Nova.
- MORENO FERNÁNDEZ, J.I., [1998] *La discrecionalidad en Derecho Tributario. (Condonación, comprobación, aplazamientos y suspensión)*. Ed. Lex Nova.
- PEÑUELAS I REIXACH, Lluís, [2001] *El pago de impuestos mediante obras de arte y bienes culturales. La dación de bienes del Patrimonio Histórico Español*. Ed. Marcial Pons, Madrid.
- PÉREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILÉS, Ángel, [1996] *Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria (referidos a la Ley 25/1995)*, Pamplona, Ed. Aranzadi.

- PONT MESTRES, Magín, [2002] «Acerca de la condonación graciable de sanciones tributarias». *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF. Núm. 205, abril.
- ROSEMBUJ, T., [1999] *El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el dercho tributario..* Ed. Marcial Pons, Madrid.
- SAINZ DE BUJANDA, [1994] *Lecciones de Derecho Financiero*, Madrid.
- SAINZ MORENO, F., [1976] *Conceptos jurídicos, interpretación y discrecionalidad administrativa*. Ed. Civitas, Madrid.
- UÑA REPETTO, J., [2003] «Actas con acuerdo, novedades de la Ley General Tributaria». *Noticias jurídicas*, marzo.

**B) Desarrollo legislativo: (se acompaña la fecha de publicación de las distintas fases cuyos textos íntegros son accesibles en los buscadores usuales de Internet):**

- 1-7-2001. Informe del Instituto de Estudios Fiscales para la reforma de la LGT.
- 24-1-2003. Informe de la Comisión para el Estudio del Borrador del Anteproyecto de la LGT entregado a Hacienda. (Fuente: Secretaría de Estado para Hacienda. Ministerio de Hacienda).
- 6-3-2003. Anteproyecto de Ley General Tributaria. (Fuente: Dirección general de Tributos. Ministerio de Hacienda).
- 22-5-2003. Dictamen del Consejo de Estado al Anteproyecto de la Ley General Tributaria. (Fuente: Ministerio de Hacienda).
- 3-6-2003. Proyecto definitivo de la Ley General Tributaria. (Fuente: Ministerio de Hacienda).
- 1-7-2003. Proyecto LGT presentado en el Congreso de los Diputados el 6 de junio de 2003, calificado el 10 de junio de 2003.(Fuente: Comisión de Economía y Hacienda. Debate de totalidad).
- 8-7-2003. Proyecto de Ley General Tributaria: sesión extraordinaria del Congreso de los Diputados. Debate de totalidad.(Fuente: Comisión de Economía y Hacienda).
- 25-7-2003. Proyecto de Ley General Tributaria. Ampliación del plazo de enmiendas. (Fuente: Congreso Diputados. Comisión de Economía y Hacienda).
- 10-9-2003. Proyecto de Ley General Tributaria. Aprobación del Pleno del Congreso de los Diputados.
- 16-9-2003. Proyecto de Ley General Tributaria. Avocación del debate y votación. (Fuente: Congreso Diputados. Comisión de Economía y Hacienda).
- 16-9-2003. Proyecto de Ley General Tributaria. Enmiendas e índice de enmiendas al articulado. (Fuente: Congreso Diputados. Comisión de Economía y Hacienda).
- 17-9-2003. Proyecto de Ley General Tributaria. Informe de la Ponencia. (Fuente: Congreso Diputados. Comisión de Economía y Hacienda).

- 24-9-2003. Proyecto de Ley General Tributaria. Dictamen de la y escritos de mantenimiento para su defensa ante el Pleno. Aprobación del Pleno.
- 30-9-2003. Remisión al Senado del Proyecto. Registrada el 29 de Septiembre, reunión de la Comisión el 30 y plazo hasta el 10 de octubre para presentación de enmiendas y propuestas de veto.
- 21-10-2003. Propuestas de veto presentadas al Proyecto de LGT en el Senado.
- 21-10-2003. Enmiendas al Proyecto de LGT en el Senado.
- 10-11-2003. Proyecto de Ley General Tributaria. Informe de la Ponencia. Dictamen de la Comisión. Pendiente de pleno. (Fuente: Senado).
- 20 y 24-11-2003. Proyecto de Ley General Tributaria. Aprobado por el pleno del Senado sin modificaciones.
- 2-12-2003. Boletín Oficial de las Cortes Generales. Serie A número 155-12. Publicación de la aprobación definitiva por el Congreso de la LGT en sesión de pleno efectuada el día 27 de noviembre de 2003, acordándose su publicación el día 28 de noviembre de 2003 por la Secretaría General del Congreso.
- 18-12-2003. Publicación en el BOE de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.